



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

С.А. Верешагин

**РАЗЪЯСНЕНИЯ ПО ПРИМЕНЕНИЮ  
ФЕДЕРАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ  
ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ  
«КАПИТАЛЬНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ»  
(ФСБУ 26/2020) И «ОСНОВНЫЕ  
СРЕДСТВА» (ФСБУ 6/2020),  
ПРИНЯТЫХ ПРИКАЗОМ  
МИНФИНА РОССИИ  
ОТ 17 СЕНТЯБРЯ 2020 Г. № 204Н**

**УЧЕБНО–МЕТОДИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ**

**С.А. ВЕРЕЩАГИН**

**РАЗЪЯСНЕНИЯ ПО ПРИМЕНЕНИЮ  
ФЕДЕРАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ  
ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ  
«КАПИТАЛЬНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ»  
(ФСБУ 26/2020) И «ОСНОВНЫЕ  
СРЕДСТВА» (ФСБУ 6/2020), ПРИНЯТЫХ  
ПРИКАЗОМ МИНФИНА РОССИИ  
ОТ 17 СЕНТЯБРЯ 2020 Г. № 204Н**

**УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ**

Москва  
НП «Институт профессиональных бухгалтеров  
Московского региона»  
2023

**УДК 657.4**  
**ББК 65.052.23**

**В31**

Рецензенты:

*И.Н. Ложников*, доцент, член Президентского совета Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов Российской Федерации (ИПБ России), председатель комитета ИПБ России по бухгалтерскому учету, государственный советник Российской Федерации I класса, заслуженный экономист Российской Федерации;

*В.О. Колик*, генеральный директор ООО «Фирма Перспектива»;

*Н.В. Родителева*, главный специалист — эксперт Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации, референт государственной службы I класса;

*С.А. Табалина*, старший научный сотрудник Центра финансового менеджмента в государственном секторе Научно-исследовательского финансового института Министерства финансов Российской Федерации

**Верещагин С.А.**

**В31** Разъяснения по применению федеральных стандартов по бухгалтерскому учету «Капитальные вложения» (ФСБУ 26/2020) и «Основные средства» (ФСБУ 6/2020), принятых приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н : учебно-методическое пособие / С.А. Верещагин. — Москва : НП «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона», 2023. — 157 с.

ISBN 978-5-6040799-5-9

В разъяснениях по применению федеральных стандартов по бухгалтерскому учету «Капитальные вложения» (ФСБУ26/2020) и «Основные средства» (ФСБУ6/2020) раскрыт порядок отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций операций по осуществлению капитальных вложений в объекты основных средств, их использованию и выбытию.

Разработаны в соответствии с требованиями нормативных актов Российской Федерации по бухгалтерскому учету, действующих по состоянию на 1 января 2023 г.

Не являются нормативным актом по бухгалтерскому учету.

Предназначены для специалистов бухгалтерских, финансовых и экономических служб организаций (кроме кредитных организаций, государственных (муниципальных) учреждений), осуществляющих капитальные вложения в собственные объекты основных средств.

УДК 657.4  
ББК 65.052.23

# **I. Общие положения.**

## **Основные термины и определения**

1. Настоящие разъяснения по применению федеральных стандартов по бухгалтерскому учету «Капитальные вложения» (ФСБУ26/2020) и «Основные средства» (ФСБУ6/2020) (далее – Разъяснения) являются частью серии методических рекомендаций по бухгалтерскому учету, публикуемых НП «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона».

2. Настоящие Разъяснения могут использоваться специалистами бухгалтерских, финансовых и экономических служб организаций всех форм собственности (за исключением кредитных организаций, некредитных финансовых организаций, организаций государственного сектора (государственных и муниципальных учреждений)), осуществляющих эксплуатацию основных средств.

3. В настоящих Разъяснениях не рассматриваются упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, применяемые экономическими субъектами в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон о бухгалтерском учете).

4. Разъяснения содержат комплексную информацию о порядке бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций операций по учету капитальных вложений и основных средств.

5. Разъяснения разработаны в соответствии с требованиями нормативных правовых актов Российской Федерации по бухгалтерскому учету, действующих по состоянию на 1 октября 2022 г., с учетом требований Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (далее – ФСБУ 26/2020) и ФСБУ 6/2020 «Основные средства» (далее – ФСБУ 6/2020), утвержденных приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н.

6. В случае когда в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета действующими нормативными правовыми актами Российской Федерации не установлен способ ведения бухгалтерского учета, соответствующий способ предлагается в настоящих Разъяснениях в соответствии с п. 7.1 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденным приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н (далее — ПБУ 1/2008), исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами.

7. В настоящих Разъяснениях используются следующие термины и определения:

№ п/п	Термин	Определение	Нормативный правовой акт
1	Активы	Хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем	Пункт 7.2 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом ИПБ России 29 июля 1997 г.
2	Активы инвестиционные	Объекты имущества, подготовка которых к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. К инвестиционным активам	Пункт 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утвержденного приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н

I. Общие положения. Основные термины и определения

*Продолжение таблицы*

№ п/п	Термин	Определение	Нормативный правовой акт
		относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств, включая земельные участки	
3	Амортизация	Систематическое распределение (перенос) стоимости актива в течение срока его полезного использования на себестоимость продукции (работ, услуг) или на расходы организации	Для целей настоящих Разъяснений
4	Запасы	Активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации либо используемые в течение периода не более 12 месяцев	Пункт 3 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденного приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н
5	Затраты	Выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных	Пункт 9 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные

I. Общие положения. Основные термины и определения

*Продолжение таблицы*

№ п/п	Термин	Определение	Нормативный правовой акт
		с выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с осуществлением капитальных вложений	вложения», утвержденным приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н
6	Инвестор	Лицо, у которого возникает право собственности на объект основных средств	Для целей настоящих Разъяснений
7	Коэффициент переоценки	Отношение справедливой стоимости объекта к его остаточной стоимости	Для целей настоящих Разъяснений
8	Недвижимость	Земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства	Статья 130 Гражданского кодекса Российской Федерации
9	Недвижимость инвестиционная	Недвижимость, предназначенная для предоставления за плату во временное пользование либо для получения дохода от прироста ее стоимости	Пункт 11 Федерального стандарта по бухгалтерскому учету ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утвержденного приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н

I. Общие положения. Основные термины и определения

*Продолжение таблицы*

№ п/п	Термин	Определение	Нормативный правовой акт
10	Операционный цикл	Промежуток времени между приобретением активов для обработки и их реализацией в форме денежных средств или их эквивалентов. В случаях когда обычный операционный цикл организации не поддается четкой идентификации, принимается допущение, что его продолжительность составляет двенадцать месяцев	Пункт 68 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», введенного в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 № 217н
11	Расходы	Уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов либо возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)	Пункт 2 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н
12	Стоимость объекта основных средств балансовая	Первоначальная (переоцененная) стоимость объекта основных средств, уменьшенная на суммы накопленной амортизации и обесценения	Пункт 25 Федерального стандарта по бухгалтерскому учету ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утвержденного приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н



I. Общие положения. Основные термины и определения

*Окончание таблицы*

№ п/п	Термин	Определение	Нормативный правовой акт
13	Стоимость объекта основных средств остаточная	Первоначальная (переоцененная) стоимость объекта основных средств, уменьшенная на сумму накопленной амортизации	Для целей настоящих Разъяснений
13	Стоимость объекта основных средств первоначальная	Общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта основных средств в бухгалтерском учете	Пункт 12 Федерального стандарта по бухгалтерскому учету ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утвержденного приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н
14	Ресурс	Активы организации, которые используются или потребляются в ходе выполнения процесса	Пункт 2.164 Национального стандарта РФ «Наилучшие доступные технологии» ГОСТ Р 56828.15–2016, утвержденного приказом Росстандарта от 26 октября 2016 г. № 1519-ст

## **II. Формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций при осуществлении капитальных сложений и учете основных средств**

8. Согласно ст. 9 Закона о бухгалтерском учете каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом (п. 1 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете).

Для принятия документа к учету в нем должны содержаться как минимум следующие реквизиты (п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете):

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
- подписи лиц, указанных выше, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

9. Формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета (п. 4 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете).

Формы первичных учетных документов утверждаются учетной политикой организации.

Одновременно с утверждением форм первичных учетных документов следует разработать и утвердить регламент (порядок) их формирования, утверждения и передачи в бухгалтерскую службу для принятия к учету.

При организации хранения первичных документов должно быть обеспечено выполнение следующих требований:

- хранению подлежат только подлинники документов (бумажных и электронных);
- документы бухгалтерского учета должны храниться в том виде, в котором они были составлены;
- не допускается перевод бумажных документов в электронный вид для удобного хранения и уничтожение при этом всех бумажных копий;
- хранить документы и электронные базы данных нужно только на территории Российской Федерации;
- список лиц, которые имеют доступ к бухгалтерским документам в хранилище, определяется приказом руководителя;
- в случае утраты первичных учетных документов компания должна принять меры к их восстановлению;
- после истечения установленного срока хранения документы подлежат уничтожению.

10. Организация имеет право самостоятельно разработать формы первичных учетных документов, предусмотрев при этом наличие в них указанных выше обязательных реквизитов.

Организации могут использовать альбомы унифицированных форм первичной учетной документации, разработанные ранее органами государственной статистики.

Данные унифицированные формы можно применять, не внося в них никаких изменений. Допускается также вносить в них дополнительные реквизиты либо исключать излишние.

## II. Формы первичных учетных документов, применяемых для оформления...

11. Организация имеет право применять также в качестве первичных учетных документов иные типовые формы документов, используемые организацией в своей практике при исполнении договора на осуществление капитальных вложений и операций с основными средствами (их техническому обслуживанию, ремонту, модернизации и пр.).

12. Для учета движения (поступления, внутреннего перемещения и выбытия) основных средств за образец можно использовать следующие унифицированные документы:

Номер формы	Наименование и порядок применения	Документ, утвердивший форму
ОС-1	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)	Постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7
ОС-1а	Акт о приеме-передаче здания (сооружения)	Постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7
ОС-1б	Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)	Постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7
ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств	Постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7
ОС-3	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств	Постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7
ОС-4	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)	Постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7
ОС-4а	Акт о списании автотранспортных средств	Постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7

II. Формы первичных учетных документов, применяемых для оформления...

*Окончание таблицы*

Номер формы	Наименование и порядок применения	Документ, утвердивший форму
ОС-46	Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)	Постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7
ОС-6	Инвентарная карточка учета объекта основных средств	Постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7
ОС-6а	Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств	Постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7
ОС-6б	Инвентарная книга учета объектов основных средств	Постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7
ОС-14	Акт о приеме (поступлении) оборудования	Постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7
ОС-15	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж	Постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7
ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования	Постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7

### **III. Порядок отражения в регистрах бухгалтерского учета операций по осуществлению капитальных вложений**

13. Капитальными вложениями признаются затраты организации на приобретение, создание, улучшение (а также в некоторых случаях — восстановление) объектов основных средств.

Капитальные вложения отражаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

- понесенные затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией в течение периода более двенадцати месяцев (либо обычного операционного цикла, превышающего двенадцать месяцев);
- определена сумма понесенных затрат или приравненная к ней величина.

14. К капитальным вложениям относятся, в частности, затраты на:

- приобретение имущества, предназначенного для использования непосредственно в качестве объектов основных средств или их частей;
- приобретение имущества, предназначенного для использования в процессе приобретения, создания, улучшения (а также в некоторых случаях — восстановления) объектов основных средств;
- строительство, сооружение, изготовление объектов основных средств;
- коренное улучшение земель;
- подготовку проектной, рабочей и организационно-технологической документации (архитектурных проектов, разрешений на строительство и др.);
- организацию строительной площадки;
- осуществление авторского надзора;

- улучшение (а также в некоторых случаях — восстановление) объекта основных средств;
- доставку и приведение объекта в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях (монтаж, установку и пр.);
- проведение пусконаладочных работ, испытаний.

15. Инструкцией по применению Плана счетов для обобщения информации о затратах организации на капитальные вложения в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, предназначен балансовый счет 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Информация о капитальных вложениях в объекты основных средств может отражаться на субсчетах:

08-3 «Строительство объектов основных средств»;

08-4 «Приобретение объектов основных средств».

16. На субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств» могут учитываться затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимость переданного в монтаж оборудования и другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство (независимо от того, осуществляется это строительство подрядным или хозяйственным способом).

17. На субсчете 08-4 «Приобретение объектов основных средств» могут учитываться затраты по приобретению оборудования, машин, инструмента, инвентаря и других объектов основных средств, не требующих монтажа.

18. Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, пригодных к эксплуатации, списывается со счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства».

19. Сальдо по счету 08 отражает величину вложений организации в незаконченные операции приобретения основных средств, незавершенное строительство (изготовление, сооружение) основных средств.

20. При продаже, списании, передаче незавершенных капитальных вложений, учитываемых на счете 08, их стоимость списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

21. Аналитический учет по счету 08 должен вестись по каждому строящемуся (изготавливаемому, сооружаемому) или приобретаемому объекту основных средств.

При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о затратах на:

- строительные работы и реконструкцию;
- монтаж оборудования;
- оборудование, требующее монтажа;
- оборудование, не требующее монтажа;
- инструменты и инвентарь, предусмотренные сметами на капитальное строительство;
- проектно-изыскательские работы;
- прочие затраты по капитальным вложениям.

### **Порядок оценки фактических затрат на капитальные вложения**

22. Капитальные вложения подлежат признанию в регистрах бухгалтерского учета в сумме фактических затрат на приобретение, создание, улучшение (а в ряде случаев – восстановление) объектов основных средств (п. 9 ФСБУ 26/2020).

23. К фактическим затратам (п. 10 ФСБУ 26/2020), в частности, относятся:

- суммы, уплаченные (либо подлежащие уплате) организацией поставщику (подрядчику) при осуществлении капитальных вложений, за вычетом возмещаемых сумм налогов и сборов, а также с учетом всех скидок, премий, льгот, предоставляемых поставщиком;
- стоимость активов организации, списываемая в связи с их использованием при осуществлении капитальных вложений;
- амортизация активов, используемых при осуществлении капитальных вложений;



- затраты на поддержание работоспособности или исправности активов, используемых при осуществлении капитальных вложений, а также текущий ремонт этих активов;
- заработная плата и любые другие формы вознаграждений работникам организации, труд которых используется для осуществления капитальных вложений, а также все связанные с указанными вознаграждениями социальные платежи (пенсионное, медицинское страхование и др.);
- связанные с осуществлением капитальных вложений проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива;
- величина возникших при осуществлении капитальных вложений оценочных обязательств по будущему демонтажу, утилизации имущества, восстановлению окружающей среды, а также в связи с использованием труда работников организации;
- прочие затраты, связанные с осуществлением капитальных вложений.

#### **Затраты, не включаемые в капитальные вложения**

24. В п. 16 ФСБУ 26/2020 указаны затраты организации, не подлежащие включению в состав капитальных вложений.

25. К ним, в частности, относятся:

- затраты, понесенные до принятия решения о приобретении, создании, улучшении объекта основных средств, о восстановлении объекта основных средств (подп. «а»)
- затраты на поддержание работоспособности или исправности основных средств, их текущий ремонт (подп. «б»), за исключением затрат на содержание и ремонт основных средств, непосредственно используемых при осуществлении капитальных вложений;
- затраты на неплановые ремонты основных средств, обусловленные поломками, авариями, дефектами, ненадлежащей эксплуатацией, в той степени, в которой такие ре-

- монты восстанавливают нормативные показатели функционирования объектов основных средств, в том числе сроки полезного использования, но не улучшают и не продлевают их (подп. «в»);
- затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией процесса осуществления капитальных вложений (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины) (подп. «г»);
  - затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями (подп. «д»);
  - обесценение других активов, независимо от того, использовались ли эти активы при осуществлении капитальных вложений (подп. «е»);
  - управленческие расходы, за исключением случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, созданием, улучшением основных средств, восстановлением основных средств (подп. «ж»);
  - расходы на рекламу и продвижение продукции, работ, услуг (подп. «з»);
  - затраты, связанные с организацией хозяйственной деятельности в новом месте, с новыми покупателями или с новыми видами продукции, работ, услуг (подп. «и»), за исключением расходов по содержанию «дирекций» строящихся предприятий;
  - затраты на перемещение, ликвидацию ранее использовавшихся основных средств организации, независимо от того, являются ли такие перемещение, ликвидация необходимыми для осуществления капитальных вложений (подп. «к»), за исключением затрат по перемещению объектов основных средств в рамках выполнения строительно-монтажных работ по объекту строительства;
  - затраты на предстоящую реструктуризацию деятельности организации (подп. «л»);

- затраты на обучение персонала (подп. «м»), за исключением затрат на обучение сотрудников для строящихся предприятий;
- иные затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения, создания, улучшения основных средств, их восстановления (подп. «о»).

Указанные в настоящем пункте затраты признаются затратами (расходами) по обычным видам деятельности того периода, в котором были понесены.

### **Затраты на приобретение активов, не требующих монтажа**

26. Актив, который планируется в дальнейшем принять к учету в качестве объекта основных средств, может быть приобретен по договору поставки (другим видам хозяйственных договоров). В этом случае в затраты по его приобретению включаются, в первую очередь, суммы, уплаченные (подлежащие уплате) поставщику.

На дату принятия к учету актива производятся записи:

*Дебет счета 08 Кредит счета 60.*

27. Условиями заключенного договора поставки может быть предусмотрена отсрочка (рассрочка платежа) на период, превышающий 12 месяцев.

В этом случае в затраты на капитальные вложения включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки) (п. 12 ФСБУ 26/2020).

Разница между указанной суммой и возникшей кредиторской задолженностью перед поставщиком учитывается в порядке, аналогичном порядку, установленному Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утвержденным приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н.

28. Принятие к учету данного актива следует отразить записями:

*Дебет счета 08 Кредит счета 60* — отражены затраты на капитальные вложения в сумме, которая подлежала бы уплате при отсутствии отсрочки (рассрочки) платежа;

*Дебет счета 76 Кредит счета 60* — отражена разница между признанными затратами на капитальные вложения и суммой возникшей кредиторской задолженности перед поставщиком.

29. Далее вышеуказанную разницу следует равными долями, в течение установленного договором периода отсрочки (рассрочки) платежа, признавать прочими расходами, отражая записями:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 76.*

Пример по порядку отражения в учете таких капитальных вложений приведен в Приложении 1.

30. Условиями заключенного договора поставки может быть предусмотрена оплата приобретенных активов (полностью или частично) неденежными средствами, то есть встречной передачей имущества, имущественных прав, выполнением работ, оказанием услуг, с последующим зачетом взаимных требований.

В этом случае в затраты на капитальные вложения подлежит включению справедливая (текущая рыночная) стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, результата выполненных работ, оказанных услуг (п. 13 ФСБУ 26/2020).

31. Справедливую стоимость передаваемого имущества (имущественных прав, результата выполненных работ, оказанных услуг) следует определять в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости, введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н.

При невозможности определения справедливой стоимости передаваемого имущества (имущественных прав, результата

выполненных работ, оказанных услуг) фактическими затратами считается справедливая (текущая рыночная) стоимость приобретаемого имущества (прав, работ, услуг).

При невозможности определения справедливой стоимости как передаваемого, так и приобретаемого имущества (прав, работ, услуг) фактическими затратами считается балансовая стоимость передаваемых активов, фактические затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг.

32. Условиями заключенного договора стоимость принимаемых активов (результата выполняемых работ, оказываемых услуг) признается равной стоимости подлежащих передаче активов (результата выполненных работ, оказанных услуг). Таким образом, стоимостью фактических затрат на капитальные вложения следует признать стоимость подлежащих передаче активов (результата выполненных работ, оказанных услуг).

Пример по порядку отражения в учете таких капитальных вложений приведен в Приложении 1.

33. Доставка приобретенного актива от поставщика покупателю может быть произведена силами поставщика. При этом не имеет значения, выделена ли она в первичных документах отдельной строкой или нет.

В любом случае эти затраты могут быть признаны капитальными вложениями.

34. Доставка указанного имущества может быть произведена сторонней организацией (перевозчиком).

Эти затраты также можно признать капитальными вложениями, отразив записями:

*Дебет счета 08 Кредит счета 60.*

35. Доставка может быть осуществлена собственным транспортом и силами покупателя.

36. Если затраты на содержание собственного транспорта организация учитывает на балансовом счете 23 «Вспомогательное производство» (субсчет «Транспорт»), то включение затрат на доставку данного актива в капитальные вложения по его приобретению может быть отражено записями:

*Дебет счета 08 Кредит счета 23 (субсчет «Транспорт»).*

37. Признание затрат на доставку актива собственными транспортом капитальными вложениями допустимо в случае существенности таких затрат и наличия соответствующих первичных учетных документов, подтверждающих эти факты хозяйственной жизни и позволяющих достаточно точно определить их размер.

38. В случае несущественности таких затрат выделение из общей суммы затрат на содержание транспорта затрат на доставку внеоборотных активов для признания их частью капитальных вложений может быть признано экономически нецелесообразным.

#### **Затраты на приобретение активов, требующих монтажа**

39. Приобретенный по договору купли-продажи актив может быть признан основным средством после его сборки, монтажа, регулировки и доведения до состояния, в котором он будет признан пригодным к использованию.

40. К оборудованию, требующему монтажа, можно отнести оборудование, вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, к полу, междуэтажным перекрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования. В состав этого оборудования может быть включена контрольно-измерительная аппаратура или другие приборы, предназначенные для монтажа в составе устанавливаемого оборудования.

41. Приобретение самого актива (включая затраты на его доставку), согласно Инструкции по применению Плана счетов, может быть отражено по дебету балансового счета 07 «Оборудование к установке» в корреспонденции со счетом 60.

Этот счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся (реконструируемых) объектах.

Можно также учитывать это оборудование и на отдельном субсчете к счету 08.

### **Затраты на монтаж приобретенного оборудования**

42. Монтаж приобретенного оборудования может быть осуществлен как силами других привлеченных лиц, так и собственными силами.

### **Затраты на монтаж приобретенного оборудования силами других лиц**

43. Для монтажа приобретенного оборудования привлеченными силами заключается договор подряда, согласно которому привлеченная организация (подрядчик) обязана произвести этот монтаж и передать результат выполненных работ собственнику оборудования (заказчику).

44. Передача подрядчику оборудования для его монтажа должна быть оформлена соответствующим первичным учетным документом.

Получив их, бухгалтерская служба должна будет сделать записи по соответствующим субсчетам к счету 08:

*Дебет счета 08 Кредит счета 07 (08).*

45. По завершению монтажа подрядчик должен будет составить первичный учетный документ (акт приема-передачи), согласно которому результат выполненных работ, то есть смонтированное оборудование, передан заказчику.

Заказчик, подписав этот документ, подтверждает принятие результата работ от подрядчика.

Сумма затрат, предъявленных подрядчиком, включается в капитальные вложения записью:

*Дебет счета 08 Кредит счета 60.*

46. Если заказчик и подрядчик являются плательщиками налога на добавленную стоимость (применяют общую систему налогообложения), то предъявленная подрядчиком сумма налога может быть принята к вычету на дату принятия результата работ (смонтированного оборудования) записями:

*Дебет счета 19 Кредит счета 60;*  
*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит счета 19.*

### **Затраты на монтаж приобретенного оборудования собственными силами**

47. Монтаж приобретенного оборудования может быть произведен собственными силами при наличии в организации специалистов соответствующей квалификации.

48. Если затраты на ремонт основных средств организация учитывает на отдельно выделенном субсчете к счету 23 «Вспомогательное производство», то учет затрат на монтаж (сборку) приобретенного оборудования следует вести на указанном субсчете.

По дебету счета 23 будут учтены затраты на:

- заработную плату и страховые взносы работников, занятых монтажом (сборкой) в корреспонденции со счетами 70 и 69;
- стоимость запасов, использованных при монтаже (сборке) в корреспонденции со счетом 10;
- амортизация основных средств, используемых при монтаже (сборке) в корреспонденции со счетом 02;
- другие затраты, понесенные при монтаже (сборке) в корреспонденции со счетами 60, 76 и пр.

49. На основании первичных учетных документов, ежемесячно поступающих в бухгалтерию, затраты по монтажу оборудования будут отражаться записями:

*Дебет счета 23 Кредит счетов 02, 10, 60, 70, 69 и др.;*  
*Дебет счета 08 Кредит счета 23.*

### **Проценты по кредитам и займам**

50. При нехватке собственных оборотных средств для осуществления капитальных вложений или при неэффективности их отвлечения на длительный срок организация может привлечь заемные средства.

Порядок заключения договора займа установлен главой 42 ГК РФ.



Договор займа, заключенный организацией-заемщиком, может быть как процентным, так и беспроцентным (ст. 809 ГК РФ).

51. Если договор займа заключен с банком или другой кредитной организацией, то он в обязательном порядке должен быть процентным (ст. 819 ГК РФ).

Кроме уплаты процентов кредитным договором, могут быть предусмотрены иные платежи в пользу банка, связанные с предоставлением кредита.

52. В зависимости от срока предоставления займа (кредита) он может быть краткосрочным (заключенным на срок менее двенадцати месяцев) и долгосрочным (заключенным на срок более двенадцати месяцев).

53. Инструкцией по применению Плана счетов для общения информации о состоянии краткосрочных кредитов и займов, полученных организацией, предназначен балансовый счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», долгосрочных — балансовый счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

54. Суммы полученных организацией кредитов и займов отражаются по кредиту счета 66 (или 67) и, в зависимости от поступления средств, по дебету счетов 50, 51, 52, 55, 60.

На суммы погашенных кредитов и займов дебетуется счет 66 (или 67) в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Кредиты и займы, не оплаченные в срок, учитываются обособленно.

Аналитический учет кредитов и займов ведется по их видам, кредитным организациям и другим заимодавцам.

55. Причитающиеся к уплате проценты признаются прочими расходами и отражаются записями:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы) Кредит счета 66 (67).*

56. Исключением является сумма начисленных процентов, подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива,

то есть признаваемых капитальными вложениями, в порядке, установленном Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утвержденным приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н.

57. Инвестиционным активом признается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение либо изготовление. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком в качестве основных средств, включая земельные участки (п. 7 ПБУ 15/2008).

58. Критерии длительности периода процесса капитальных вложений и существенности понесенных затрат устанавливаются организацией самостоятельно и закрепляются в ее учетной политике.

Капитальные вложения, период осуществления которых короче установленного критерия и фактические затраты меньше, инвестиционными активами не признаются.

59. Если актив, согласно установленным организацией критериям, признан инвестиционным, то проценты по кредиту (займу), привлеченные для его приобретения (изготовления, возведения), подлежат включению в его стоимость.

Если актив, согласно установленным организацией критериям, инвестиционным не признан, то проценты по кредиту (займу), привлеченные для его приобретения (изготовления, возведения), признаются прочими расходами.

60. В стоимость инвестиционного актива подлежащие оплате проценты в размере, установленном договором, включаются равномерно, независимо от условий предоставления займа (кредита), записями:

*Дебет счета 08 Кредит счета 66 (67).*

61. Условиями договора может быть предусмотрен иной порядок уплаты процентов, например единовременно с уплатой основного долга или его частей.

В этом случае причитающиеся к оплате проценты могут включаться в стоимость инвестиционного актива исходя из условий предоставления займа (кредита) в том случае, когда такое включение существенно не отличается от равномерного включения.

62. Причитающиеся к оплате проценты прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем прекращения приобретения, сооружения либо изготовления инвестиционного актива.

Если кредитный договор (договор займа) к этому времени не погашен, то причитающиеся к уплате проценты признаются прочими расходами и отражаются записями:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 66 (67).*

63. Кроме процентов по кредиту (займу) могут возникнуть и другие (дополнительные) расходы, связанные с его получением.

К ним, в частности, могут быть отнесены:

- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;
- суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора);
- другие расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов).

Такие дополнительные расходы могут включаться равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора) либо быть списаны единовременно.

Записи будут:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 66 (67).*

### **Оценочные обязательства**

64. Организация имеет право включить в состав фактических затрат на капитальные вложения оценочные обязательства на:

- предполагаемые расходы по демонтажу;
- предполагаемые расходы на утилизацию имущества;
- предполагаемые расходы по восстановлению окружающей среды;
- другие предполагаемые расходы, которые могут возникнуть при ликвидации объекта основных средств.

Порядок определения суммы оценочных обязательств и их отражения в регистрах бухгалтерского учета установлен Положением по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденным приказом Минфина России от 13 декабря 2010 г. № 167н.

65. Оценочные обязательства отражаются в регистрах бухгалтерского учета организации в размере, отражающем наиболее достоверную денежную оценку расходов (затрат), необходимых для расчетов по ним (п. 15 ПБУ 8/2010).

Размеры оценочных обязательств могут быть определены исходя из уже имеющихся фактов хозяйственной жизни, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также, при необходимости, экспертного заключения. Обоснованность оценки должна быть документально подтверждена (п. 16 ПБУ 8/2010).

66. Оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов. В зависимости от их характера величина оценочных обязательств может быть отнесена на расходы по обычным видам деятельности, на прочие расходы, включена в стоимость актива (п. 8 ПБУ 8/2010).

Инструкцией по применению Плана счетов для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов в за-

траты на производство и расходы на продажу, предназначен балансовый счет 96 «Резервы предстоящих расходов».

Резервирование тех или иных сумм (отражение оценочных обязательств) учитывается по кредиту счета 96 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство, расходов на продажу, стоимостью соответствующих активов.

67. Фактические затраты (расходы), на которые были ранее образованы оценочные обязательства, относятся в дебет счета 96 в корреспонденции со счетами учета соответствующих затрат (расходов).

Правильность образования и использования сумм по тому или иному обязательству должна проверяться по данным смет, расчетов и т.п. и, при необходимости, корректироваться.

Такую корректировку следует проводить в конце каждого отчетного периода, исходя из результатов инвентаризации объектов незавершенного строительства заключительными оборотами отчетного года.

Аналитический учет по счету 96 должен вестись по каждому обязательству.

68. Если организация принимает решение включить в затраты по капитальным вложениям такие обязательства, то она должна достаточно достоверно определить и документально подтвердить сумму фактических затрат на ликвидацию данного объекта, утилизацию и прочие расходы, которые могут возникнуть при принятии решения о списании данного объекта и завершении таких работ.

На основании таких документов сумма этих предполагаемых затрат должна быть включена в капитальные вложения записями:

*Дебет счета 08 Кредит счета 96.*

69. При принятии решения о списании и ликвидации объекта сумма фактически понесенных расходов на его демонтаж, утилизацию отходов, восстановление земельного участка и пр. подлежит списанию за счет начисленных ранее оценочных обязательств записями:

*Дебет счета 96 Кредит счета 60 (23, 25, 70, 69 и др.).*

70. Данные оценочные обязательства не включаются в стоимость амортизируемого имущества (основных средств) для целей налогообложения прибыли (ст. 257 НК РФ).

Кроме того, при исчислении налога на имущество, исходя из среднегодовой стоимости объекта по данным бухгалтерского учета, такие оценочные обязательства также не подлежат включению в его стоимость (п. 3 ст. 375 НК РФ).

71. Если организация принимает решение включить эти обязательства в капитальные вложения по данному объекту основных средств, то расчет амортизации и балансовой стоимости объекта необходимо будет вести в трех вариантах:

- для целей исчисления финансового результата в регистрах бухгалтерского учета;
- для целей исчисления налога на прибыль;
- для целей исчисления налога на имущество.

72. Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете **при одновременном соблюдении следующих трех условий** (п. 5 ПБУ 8/2010):

- у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать<sup>1</sup>;
- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;
- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

73. В современных экономических условиях возможность получения **обоснованной достоверной оценки** расходов, ко-

---

<sup>1</sup> В случае когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует.

торые возникнут через достаточно длительный промежуток времени (несколько, а то и много лет), крайне низкая.

Таким образом, соблюдение единовременного выполнения всех трех условий п. 5 ПБУ 8/2010 для большинства организаций практически невозможно.

74. Следовательно, основания у таких организаций для определения размера соответствующих оценочных обязательств и включения их в затраты на капитальные вложения, по нашему мнению, будут отсутствовать.

#### **Обесценение незавершенных капитальных вложений**

75. В годовой финансовой (бухгалтерской) отчетности незавершенные капитальные вложения подлежат отражению в размере понесенных фактических затрат за минусом их обесценения (п. 17 ФСБУ 26/2020).

76. Обесценением незавершенных капитальных вложений следует признавать превышение фактически понесенных затрат над их возмещаемой суммой (п. 1 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов», введенного в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н).

77. Под возмещаемой суммой незавершенных капитальных вложений следует понимать их справедливую (текущую рыночную) стоимость за минусом предполагаемых затрат на продажу.

78. Незавершенные капитальные вложения проверяются на обесценение при наличии его признаков, выявленных при анализе внешних и внутренних источников информации.

79. Внешними источниками информации о наличии признаков обесценения могут, в частности, быть:

- значительное снижение справедливой (текущей рыночной) стоимости незавершенных капитальных вложений;
- существенные изменения в той отрасли деятельности, где организация намерена использовать данные капи-

тальные вложения после их завершения в качестве объекта основных средств;

- другие внешние факторы, которые могут существенно повлиять на экономическую эффективность использования капитальных вложений после их завершения и принятия к учету основных средств.

80. Внутренними источниками информации могут, в частности, быть:

- моральное устаревание незавершенных капитальных вложений;
- физические повреждения незавершенных капитальных вложений (аварии, стихийные бедствия, выявленные недоделки и т.д.), существенно увеличивающие фактические затраты на их осуществление, а также сроки завершения капитальных вложений и принятия к учету объектов основных средств;
- планируемое прекращение деятельности, в которой должны были использоваться данные основные средства после завершения капитальных вложений;
- другие внутренние факторы, которые могут существенно повлиять на экономическую эффективность использования капитальных вложений после их завершения и принятия к учету основных средств.

81. Организация имеет право произвести проверку на обесценение незавершенных капитальных вложений как собственными силами (с привлечением своих соответствующих служб), так и с помощью других лиц. Например, с привлечением независимого оценщика.

82. Полученную информацию о возмещаемой сумме незавершенных капитальных вложений по состоянию на 31 декабря отчетного года необходимо сравнить с фактическими затратами по каждому такому объекту.

83. Если возмещаемая сумма объекта выше или примерно равна сумме понесенных фактических затрат, то обесценения



объекта не наблюдается. В балансе стоимость такого объекта отражается в размере понесенных фактических затрат.

84. Если возмещаемая сумма объекта существенно<sup>1</sup> ниже стоимости фактических затрат по нему, то в балансе объект должен быть отражен по стоимости, равной его возмещаемой сумме.

85. Разница между фактическими затратами и возмещаемой суммой (убыток от обесценения) объекта незавершенных капитальных вложений в регистрах бухгалтерского учета признаются прочими расходами (подп. «в» п. 23 ФСБУ 26/2020).

86. Инструкцией по применению Плана счетов синтетический балансовый счет для учета обесценения капитальных вложений в объекты основных средств, равно как и основных средств, не предусмотрен.

87. Для учета специфических операций (фактов хозяйственной жизни), не предусмотренных Инструкцией, организация может (по согласованию с Минфином России) вводить в план счетов бухгалтерского учета (свой рабочий план счетов) дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов.

До получения такого официального согласования для обобщения информации по обесценению вышеуказанных внеоборотных активов (незавершенных капитальных вложений и объектов основных средств) считаем возможным использовать синтетический балансовый счет 06, назвав его, например, «Обесценение незавершенных капитальных вложений и объектов основных средств».

88. Для учета обесценения незавершенных капитальных вложений в объекты основных средств рекомендуем использо-

---

<sup>1</sup> Уровень существенности в данном случае организация должна определить самостоятельно. Он может быть закреплен в учетной политике или определяться по каждому объекту на основании отдельной справки-расчета, утвержденной руководством организации.

вать субсчет 06-1 «Обесценение незавершенных капитальных вложений».

Для учета обесценения объектов основных средств — субсчет 06-2 «Обесценение объектов основных средств».

89. Аналитический учет по счету 06 «Обесценение незавершенных капитальных вложений и объектов основных средств» следует вести по отдельным инвентарным объектам незавершенных капитальных вложений и основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных об обесценении объектов, необходимых для составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

90. По кредиту балансового счета 06 (по соответствующим субсчетам) будет отражаться возникшее обесценение незавершенных капитальных вложений и объектов основных средств в корреспонденции со счетом 91 (субсчет «Прочие расходы»).

По дебету счета 06 будет отражаться восстановление убытка от обесценения в корреспонденции со счетом 91 (субсчет «Прочие доходы»).

91. Признанные расходами в регистрах бухгалтерского учета убытки от обесценения незавершенных капитальных вложений (как и объектов основных средств) не признаются при расчете налогооблагаемой прибыли.

92. Признание таких расходов ведет к образованию постоянной разницы (п. 4 ПБУ 18/02) и начислению постоянного налогового расхода (п. 7 ПБУ 18/02).

Таким образом, выявленное обесценение незавершенных капитальных вложений в регистрах бухгалтерского учета подлежит отражению записями:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 06 (субсчет «Обесценение незавершенных капитальных вложений»);*

*Дебет счета 99 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»).*

### **Выбытие незавершенных капитальных вложений**

93. Незавершенные капитальные вложения, которые выбывают или не способны приносить организации экономические выгоды в будущем, списываются с бухгалтерского учета.

Списание незавершенных капитальных вложений может быть, в частности, связано:

- с передачей их другому лицу в связи с продажей, передачей в виде вклада в капитал другой организации, передачей в некоммерческую организацию;
- физическим выбытием в связи с утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией, другими чрезвычайными ситуациями;
- прекращением осуществления капитальных вложений при отсутствии перспектив возобновления или продажи незавершенных объектов.

### **Передача незавершенных капитальных вложений другому лицу**

94. В связи с отсутствием перспектив на продолжение и успешное завершение капитальных вложений организация может принять решение остановить их процесс и продать незавершенные капитальные вложения другому лицу.

95. С покупателем заключается договор купли-продажи, согласно которому право собственности на это имущество (незавершенные капитальные вложения) переходит к его новому владельцу в порядке и на условиях, предусмотренных этим договором.

При продаже оборудования, монтаж которого не завершен (не осуществлен), и других подобных активов право собственности на него чаще всего переходит от продавца к покупателю на дату документально подтвержденной отгрузки.

Получив такой приемопередаточный акт, бухгалтерия должна отразить продажу актива записями:

*Дебет счета 62 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы»)* — отражена выручка, полученная (подлежащая получению) от покупателя незавершенных капитальных вложений;

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС»)* — отражена сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая получению в составе выручки;

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 08* — списана стоимость переданных покупателю незавершенных капитальных вложений.

96. Если принято решение продать возводящийся объект недвижимости (здание или сооружение), то переход права собственности на него требует государственной регистрации и возникает на момент внесения записи в Единый государственный реестр недвижимости (ЕГРН).

Для этого необходимо представить в территориальный орган Росреестра (п. 10 ст. 40 Федерального закона от 13 июля 2015 г. № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости»):

- правоустанавливающие документы на земельный участок;
- разрешение на строительство.

97. Кроме того, для кадастрового учета незавершенного строительством объекта необходимо будет также предоставить в Росреестр следующую информацию (п. 4 ст. 8 Закона № 218-ФЗ), в частности:

- вид объекта недвижимости, то есть — незавершенное строительство;
- степень готовности объекта незавершенного строительства в процентах;
- проектируемое назначение здания, сооружения, строительство которых не завершено.

98. Сведения о степени готовности объекта можно получить из актов приема-передачи результата работ на ту дату, когда застройщик принял решение приостановить возведение объекта и расторгнуть договор с подрядчиком.

99. Все фактически выполненные подрядчиком на эту дату результаты работ застройщик, согласно приемопередаточному акту, принимает к учету записями:

*Дебет счета 08 Кредит счета 60* — принят результат работ от подрядчика;

*Дебет счета 19 Кредит счета 60* — отражена сумма налога на добавленную стоимость по выполненным работам;

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит счета 19* — зачтен НДС по принятым от подрядчика строительно-монтажным работам.

За регистрацию права собственности на объект недвижимости застройщик должен будет заплатить государственную пошлину в сумме, установленной подп. 22 п. 1 ст. 333.33 НК РФ.

Затраты на ее уплату подлежат отражению записями:

*Дебет счета 08 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по госпошлинам»)* — начислена госпошлина за регистрацию права собственности на объект недвижимости;

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по госпошлинам) Кредит счета 51* — оплачена госпошлина за регистрацию права собственности на объект недвижимости.

100. Застройщик также должен передать новому владельцу незавершенного строительства и права на земельный участок, на котором возводится данный объект (п. 1 ст. 552 ГК РФ).

Если участок находится в собственности застройщика, то он обязан, кроме самого объекта, продать новому владельцу и земельный участок, приобретенный для застройки (п. 2 ст. 552 ГК РФ).

Если участок был арендован, то новый владелец незавершенного строительства становится его арендатором на тех же самых условиях, что и предыдущий (п. 3 ст. 552 ГК РФ). При этом согласия собственника участка на переоформление договора аренды не требуется (п. 3 ст. 552 ГК РФ).

101. На дату подписания приемопередаточного акта фактическая передача объекта новому владельцу отражается записью:

*Дебет счета 45 Кредит счета 08.*

102. Для целей налогообложения прибыли доход от продажи недвижимости подлежит начислению на дату подписания приемопередаточного акта.

Возникают налогооблагаемые и вычитаемые временные разницы от продажной стоимости незавершенных капитальных вложений и фактической стоимостью переданного актива. От их сумм следует начислить отложенный налоговый актив и отложенное налоговое обязательство.

В регистрах бухгалтерского учета необходимы будут записи:

*Дебет счета 09 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»);*

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»)  
Кредит счета 77.*

103. Моментом определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость признается день передачи недвижимого имущества покупателю этого имущества по передаточному акту (п. 16 ст. 167 НК РФ).

Следовательно, не дожидаясь перехода права собственности, продавец обязан на дату подписания акта начислить НДС, отразив его записью:

*Дебет счета 76 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС»).*

104. После регистрации в Росреестре перехода права собственности продавец будет обязан начислить выручку в регистрах бухгалтерского учета с учетом налога на добавленную стоимость. Записи будут следующими:

*Дебет счета 62 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы»)* — начислена выручка (с учетом налога на добавленную стоимость), подлежащая получению (полученная) от покупателя;

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС»)* — отражена сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая получению (полученная) от покупателя в составе выручки;

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит счета 76* — зачтена сумма налога на добавленную стоимость, начисленная при подписании приемопередаточного акта;

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 45* — списана стоимость проданного объекта.

Кроме того, необходимо будет погасить отложенный налоговый актив и отложенное налоговое обязательство, начисленные на дату подписания приемопередаточного акта (на дату признания продажи объекта недвижимости для целей налогообложения прибыли):

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль») Кредит счета 09;*

*Дебет счета 77 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»).*

### **Ликвидация незавершенных капитальных вложений**

105. В связи с отсутствием возможности продолжить капитальные вложения и отсутствием перспективы их продажи организация может принять экономически обоснованное и документально оформленное решение ликвидировать (демонтировать, снести) незавершенные капитальные вложения.

106. В том отчетном периоде, в котором капитальные вложения прекращены, они подлежат списанию (п. 20 ФСБУ 26/2020), что в учете должно быть отражено записями:

*Дебет счета 91(субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 08.*

107. Затраты на демонтаж, утилизацию объектов незавершенных капитальных вложений и восстановление окружающей среды признаются расходами периода, в котором были понесены (п. 21 ФСБУ 26/2020).

108. Исключением является ситуация, когда в составе фактических затрат ранее были признаны оценочные обязательства по их демонтажу, утилизации отходов, восстановлению земельного участка (окружающей среды).

В этом случае понесенные затраты списываются за счет начисленных ранее оценочных обязательств.

109. Демонтаж (ликвидация) незавершенных капитальных вложений может быть произведен как силами привлеченных лиц (организаций), так и силами сотрудников организации.

При ликвидации объекта силами привлеченной организации сумма расходов определяется согласно первичному учетному документу, предъявленному подрядчиком (акту приема-передачи работ, наряд-заказу и т.п.).

Предъявленный подрядчиком НДС (если он является плательщиком налога на добавленную стоимость) подлежит вычету.

110. Если в фактические затраты при осуществлении капитальных вложений включались оценочные обязательства по их демонтажу, утилизации отходов и пр., то ликвидация объекта силами привлеченной организации подлежит отражению записями:

*Дебет счета 96 Кредит счета 60;*

*Дебет счета 19 Кредит счета 60;*

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит счета 19.*

111. Затраты на ликвидацию незавершенных капитальных вложений, произведенные собственными силами, подлежат отражению записями:

*Дебет счета 96 Кредит счета 25 (23, 70, 69, 10 и др.).*

112. Основанием для отражения таких затрат должны служить первичные учетные документы (наряды, акты на списание израсходованных материалов и т.д.).

113. Понесенные фактические затраты на ликвидацию незавершенных капитальных вложений могут быть как больше, так и меньше начисленных ранее оценочных обязательств.

114. Превышение размера фактических затрат над величиной оценочных обязательств признается расходами текущего периода.

Записи в этом случае будут:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 25 (23, 70, 69, 10 и др.).*



115. Если фактические затраты оказались меньше начисленных оценочных обязательств, то превышение обязательств над суммой фактических затрат должно быть признано доходом периода, в котором была произведена ликвидация, записью:

*Дебет счета 96 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы»).*

116. Эти доходы не увеличивают налогооблагаемую прибыль.

Возникает постоянная разница с начислением постоянного налогового дохода:

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль») Кредит счета 99.*

117. В ряде случаев, при списании, к примеру, незавершенных строительством зданий, сооружений, и других аналогичных объектов, ликвидация (демонтаж) подлежащего списанию актива может занять довольно длительный промежуток времени и закончиться уже в следующем отчетном периоде.

В этой ситуации расходы от списания незавершенного капитального вложения возникают на дату принятия и вступления в силу документально оформленного решения о прекращении осуществления капитального вложения и начале его ликвидации.

118. При этом следует принять во внимание, что в рассматриваемой ситуации на расходы списана только стоимость этого актива. Сам он, вплоть до завершения ликвидации, будет представлять собой имущество, предназначенное для ликвидации, но еще принадлежащее организации и имеющее какую-то стоимость.

119. В целях контроля за сохранностью этого имущества считаем оптимальным учитывать его, вплоть до полной ликвидации за балансом, и отражать его, допустим, на забалансовом счете «Имущество, подлежащее ликвидации» (под номером 012 или другим) в размере фактических затрат на его создание (либо в условной оценке).

120. Исходя из вышеизложенного, записи при списании незавершенного объекта капитальных вложений, ликвидация которых еще не завершена, должны быть следующими:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 08* — списаны на расходы затраты по прекращенным капитальным вложениям;

*Дебет счета 012* — принята к учету стоимость имущества, подлежащего ликвидации.

121. При этом следует принять во внимание, что для целей налогообложения прибыли расходы (убытки) от списания стоимости капитальных вложений, подлежащих ликвидации, не признаются (подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Возникает постоянная разница (п. 4 ПБУ 18/02), которая приводит к начислению постоянного налогового расхода (п. 7 ПБУ 18/02).

122. Его начисление подлежит отражению записью:

*Дебет счета 99 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»).*

123. Данные факты хозяйственной деятельности — списание на расходы затрат на незавершенные капитальные вложения и принятие к забалансовому учету стоимости имущества, подлежащего ликвидации — подлежат отражению в финансовой (бухгалтерской) отчетности того периода, в котором было прекращено осуществление капитального вложения и принято решение об их ликвидации.

124. В следующем периоде были завершены работы по ликвидации актива и оприходованы оставшиеся после нее материалы, пригодные к дальнейшему использованию или продаже.

125. Затраты по ликвидации этого имущества собственными силами на основании поступивших первичных документов должны быть отражены записями:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 25 (23, 70, 69, 10 и др.).*

126. Принятое к забалансовому учету имущество после его ликвидации списывается записью:

*Кредит счета 012.*

127. Если при осуществлении данных капитальных вложений было принято решение о начислении оценочных обязательств по ликвидации этого объекта, утилизации отходов, восстановлению окружающей среды, то затраты на ликвидацию и пр. списываются за счет этих оценочных обязательств записями:

*Дебет счета 96 Кредит счетов 25 (23, 70, 69, 10 и др.).*

128. Если ликвидация объекта производилась силами привлеченной организации, то (при отсутствии оценочных обязательств на ликвидацию) записи должны быть:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 60;*

*Дебет счета 19 Кредит счета 60;*

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит счета 19.*

*Кредит счета 012.*

129. Принятие к учету оставшихся после ликвидации объекта запасов, пригодных к дальнейшему использованию или продаже, должно быть отражено записями:

*Дебет счета 10 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы»).*

### **Завершение капитальных вложений и принятие к учету объекта основных средств**

130. Капитальные вложения по их завершении, то есть после приведения объекта капитальных вложений в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях, признаются объектами основных средств.

В случае фактического начала использования части объекта капитальных вложений до завершения капитальных вложений в целом организация может признать объектом основных средств такую часть капитальных вложений.

131. Завершенный объект капитальных вложений для признания в качестве объекта основных средств должен одновременно удовлетворять следующим условиям (п. 4 ФСБУ 6/2020):

- иметь материально-вещественную форму;
- быть предназначенным для использования организацией в ходе обычной деятельности, то есть при производстве либо продаже продукции (товаров), при выполнении работ, оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд;
- быть предназначенным для использования организацией в течение периода более двенадцати месяцев либо более обычного операционного цикла, если он превышает двенадцать месяцев;
- способным приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

132. Пригодность объекта к использованию и удовлетворение указанным выше условиям должны быть подтверждены соответствующим первичным учетным документом (документами).

133. Таким документом может быть признан Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (по форме ОС-1) при приобретении (изготовлении) движимого основного средства или Акт о приеме-передаче здания (сооружения) (по форме ОС-1а) при приобретении (возведении) недвижимости.

Организация имеет право разработать и свои формы первичных учетных документов, подтверждающих факт завершения капитальных вложений и дату признания пригодности объекта к использованию, утвердив их в своей учетной политике.

134. Принятие технически обоснованного решения и признания пригодности приобретенных (изготовленных, возведенных) объектов основных средств к использованию в запла-

нированном назначении возлагается на руководство организации.

135. При возведении объектов недвижимости одним из доказательств завершения строительства может быть признано получение разрешения на ввод в эксплуатацию (ст. 55 ГСК РФ).

Однако получение разрешения на ввод еще не может однозначно свидетельствовать о том, что объект уже можно использовать в запланированных целях, то есть принять его к учету в качестве основного средства.

136. Выданное разрешение на ввод в эксплуатацию объекта недвижимости представляет собой документ, который удостоверяет выполнение его строительства в полном объеме в соответствии с разрешением на строительство (п. 1 ст. 55 ГСК РФ).

Выданное ранее разрешение на строительство (п. 1 ст. 51 ГСК РФ) удостоверяет, что представленная застройщиком проектная документация соответствует градостроительному плану земельного участка.

Разрешение на ввод подтверждает, что участниками строительства выполнены все работы, предусмотрены разработанным ранее проектом. Но проектно-сметная документация необязательно содержит весь перечень работ, которые необходимо выполнить для того, чтобы объект начал функционировать.

В проектно-сметной документации, на основании которого было получено разрешение на строительство, например, здания производственного назначения, может быть и не предусмотрен комплекс отделочных работ или монтаж оборудования. На их выполнение застройщик намеревается заключить договор с другим подрядчиком (и не с тем, который возводил само здание) уже после получения разрешения на ввод.

137. Следовательно, и после получения разрешения работы в здании еще могут продолжаться. Затраты на их проведение также должны быть отнесены на увеличение его стоимости

или быть признаны капитальными вложениями в другие объекты основных средств.

И только после того, как руководство организации-инвестора примет технически обоснованное и документально оформленное решение о пригодности объекта основных средств к эксплуатации, капитальные вложения будут завершены.

138. Фактически понесенные затраты на капитальные вложения на дату принятия такого решения, признаются первоначальной стоимостью объекта основных средств и отражаются записями:

*Дебет счета 01 Кредит счета 08.*

## **IV. Порядок отражения в регистрах бухгалтерского учета операций по движению основных средств**

### **Оценка объектов основных средств при принятии их к учету**

139. После завершения капитальных вложений бухгалтерская служба должна признать приобретенный (изготовленный, возведенный) актив в регистрах бухгалтерского учета основным средством.

Основанием для этого должно служить документально оформленное решение руководства организации о признании этого актива пригодным к использованию в запланированных целях.

140. Таким решением, в котором должны быть указаны все реквизиты, необходимые для признания его первичным учетным документом, можно считать:

- Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме ОС-1;
- Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме ОС-1б;
- Акт о приеме-передаче здания (сооружения) по форме ОС-1а;
- иной первичный учетный документ, подтверждающий завершение капитальных вложений и пригодность актива к дальнейшему использованию в запланированных целях.

141. Первоначальной стоимостью принятого к учету объекта основных средств признается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до его признания основным средством (п. 12 ФСБУ 6/2020).

142. Признание завершенных капитальных вложений объектом основных средств оформляется записью:

*Дебет счета 01 Кредит счета 08.*

### **Классификация объектов основных средств**

143. Единицей учета и классификации основных средств является инвентарный объект (п. 10 ФСБУ 6/2020).

144. Инвентарным объектом следует считать объект основных средств со всеми приспособлениями и принадлежностями либо отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций.

145. При этом следует руководствоваться порядком классификации основных фондов (средств), установленным Общероссийским классификатором основных фондов ОК 013–2014 (СНС 2008), введенным в действие приказом Росстандарта от 12 декабря 2014 г. № 2018-ст (далее — ОКОФ).

146. При принятии к учету **зданий** (код ОКОФ 210.00.00.00.000) объектом учета и классификации следует признавать каждое отдельно стоящее здание. Если здания примыкают друг к другу и имеют общую стену, но каждое представляет собой самостоятельное конструктивное целое, их считают отдельными объектами.

147. В состав зданий входят коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации, такие как:

- система отопления, включая котельную установку для отопления (если последняя находится в самом здании);
- внутренние сети водопровода, газопровода и водоотведения со всеми устройствами и оборудованием;
- внутренняя сеть силовой и осветительной электропроводки со всей осветительной арматурой;
- внутренние телефонные и сигнализационные сети;
- вентиляционные устройства общесанитарного назначения;
- подъемники и лифты.



148. Фундаменты под объектами, в частности котлами, генераторами, станками, машинами, аппаратами и пр., расположенными внутри зданий, не входят в состав здания, кроме фундаментов крупногабаритного оборудования. Фундаменты этих объектов входят в состав установленных на них объектов. Фундаменты крупногабаритного оборудования, сооруженные одновременно со строительством здания, входят в состав здания. Они, как и ряд других специализированных инженерно-строительных сооружений, являются неотъемлемыми составными частями самих зданий.

149. Наружные пристройки к зданию, имеющие самостоятельное хозяйственное значение, отдельно стоящие здания котельных, складов, гаражей, и пр. являются самостоятельными объектами.

150. Когда различные помещения одного и того же здания (включая помещения, встроенные в здания) имеют различных собственников или используются для различных видов деятельности, объектами учета и классификации могут быть отдельные помещения.

151. **Сооружениями** (код ОКОФ 220.00.00.00.000) признаются результаты выполненных строительных работ, представляющие собой объемные, плоскостные или линейные строительные системы. Они имеют наземную, надземную (либо подземную) части, состоящие из несущих, а в отдельных случаях и ограждающих строительных конструкций и предназначены для выполнения производственных процессов различного вида, хранения продукции, временного пребывания людей, перемещения людей и грузов.

152. Сооружениями можно признать, в частности:

- автомобильные и железные дороги, взлетно-посадочные полосы аэродромов;
- мосты, эстакады, тоннели;
- водные магистрали, плотины и другие гидротехнические сооружения;

- магистральные трубопроводы, линии связи и электропередачи;
- местные трубопроводы;
- шахты;
- сооружения для отдыха, развлечений и проведения досуга.

153. При принятии к учету сооружений объектом учета и классификации является каждое отдельное сооружение со всеми устройствами, составляющими с ним единое целое.

154. В состав автомобильной дороги в установленных границах подлежат включению:

- земляное полотно с укреплениями;
- верхнее покрытие и обстановка дороги (дорожные знаки и т.п.);
- другие относящиеся к дороге сооружения, в том числе ограждения, сходы, водосливы, кюветы, мосты длиной не более 10 м.

155. В состав моста подлежат включению:

- пролетное строение;
- опоры;
- мостовое полотно (мостовые охранные брусья, контрольный и мостовой настил).

156. В состав эстакады подлежат включению:

- фундамент;
- опоры;
- пролетные строения;
- настил;
- пути по эстакаде;
- ограждения.

157. В состав плотины подлежат включению:

- тело плотины;
- фильтры и дренажи;
- шпунты и цементационные завесы;
- водоспуски и водосливы с металлическими конструкциями;

- крепления откосов;
- автодороги по телу плотины;
- мостики, площадки, ограждения и др.

158. В состав нефтяной скважины подлежат включению:

- вышка;
- обсадные трубы.

159. **Транспортными средствами**<sup>1</sup> (код ОКОФ 310.00.00.00.000) признаются средства передвижения, предназначенные для перемещения людей и грузов.

160. К ним, в частности, можно отнести:

- железнодорожный подвижной состав (локомотивы, вагоны и др.);
- подвижной состав морского и водного транспорта (суда транспортные всех типов, суда служебно-вспомогательные, спасательные, ледоколы, буксиры, понтоны, плавучие доки, суда лоцманские и пр.);
- подвижной состав автомобильного транспорта (грузовые, легковые автомобили, автобусы, электробусы, тракторы, прицепы и полуприцепы);

---

<sup>1</sup> Объекты, основным назначением которых является выполнение производственных или хозяйственно-бытовых функций, а не перевозка грузов и людей, считаются передвижными предприятиями соответствующего назначения и должны учитываться как здания (по аналогии с соответствующими стационарными предприятиями) и оборудование, а не транспортные средства.

К ним, в частности, можно отнести:

- переоборудованные автомобили и автомобильные и тракторные прицепы;
- железнодорожные специализированные и переоборудованные вагоны (передвижные электростанции, передвижные трансформаторные установки, передвижные мастерские, вагоны-лаборатории, передвижные диагностические установки, вагоны-дома, передвижные кухни, столовые, магазины);
- плавучие технические средства (буксиры, плавкраны, плавучие доки, понтоны).

- подвижной состав воздушного транспорта (самолеты, вертолеты, космические аппараты, воздухоплавательные аппараты, планеры, беспилотные комплексы);
- подвижной состав городского электрического транспорта (вагоны метрополитена, подвижной состав монорельсовой транспортной системы, трамваи, троллейбусы);
- средства напольного производственного транспорта;
- прочие виды транспортных средств, в том числе транспортные средства со специализированными кузовами, назначением которых является транспортировка грузов и людей (например, автоцистерны, молоко-, цемента-, муковозы).

161. При принятии к учету транспортных средств объектом учета и классификации является каждый отдельный объект со всеми приспособлениями и принадлежностями к нему.

162. Локомотивы включают в себя:

- экипажную часть;
- двигатели;
- генераторы;
- электрооборудование;
- тормозное оборудование.

163. Вагоны включают в себя:

- систему отопления;
- проводку и арматуру освещения.

164. Теплоходы включают в себя:

- двигатели;
- электростанцию;
- радиостанцию;
- спасательные средства;
- погрузочно-разгрузочные механизмы;
- навигационные и измерительные приборы.

165. Трамвайные моторные вагоны включают в себя:

- кузов;
- мотор;

- тормоза;
- измерительные приборы;
- набор инструментов.

166. Автомобили включают в себя:

- запасное колесо с камерой и крышкой;
- комплект инструментов.

**167. Информационным, компьютерным и телекоммуникационным оборудованием** (код ОКОФ 320.00.00.00.000) признаются информационное оборудование, комплектные машины и оборудование, предназначенные для преобразования и хранения информации, в состав которых могут входить устройства электронного управления, электронные и прочие компоненты, являющиеся частями этих машин и оборудования.

168. Информационным, компьютерным и телекоммуникационным оборудованием также признаются:

- различного типа вычислительные машины, включая вычислительные сети;
- самостоятельные устройства ввода-вывода данных;
- оборудование систем связи, то есть передающая и приемная аппаратура для радиосвязи, радиовещания и телевидения, аппаратура электросвязи.

169. К вычислительным машинам относятся:

- аналоговые и аналого-цифровые машины для автоматической обработки данных;
- вычислительные электронные, электромеханические и механические комплексы и машины;
- устройства, предназначенные для автоматизации процессов хранения, поиска и обработки данных, связанных с решением различных задач.

170. К оборудованию систем связи относятся:

- оконечные аппараты (передающие и приемные);
- устройства коммутационных систем, такие как станции, узлы, используемые для передачи любого вида информации (речевой, буквенно-цифровой, зрительной и т.д.) сигналами, распространяемыми по проводам, оптичес-

ским волокнам или радиосигналами, то есть оборудование телефонной, телеграфной, факсимильной, телекоммуникационной связи, кабельного радио- и телевидения.

171. При принятии к учету информационного, компьютерного и телекоммуникационного оборудования объектом учета и классификации является каждая машина, укомплектованная всеми приспособлениями и принадлежностями, необходимыми для выполнения возложенных на нее функций.

172. **Прочими машинами и оборудованием, включая хозяйственный инвентарь** (код ОКОФ 323.00.00.00.000), признаются машины, оборудование и устройства, не относящиеся к транспортным средствам и к информационному, компьютерному и телекоммуникационному оборудованию.

173. При принятии к учету прочих машин и оборудования объектом учета и классификации является каждая отдельная машина, аппарат, агрегат, установка и т.д., включая входящие в их состав принадлежности, приборы, инструменты, электрооборудование, индивидуальное ограждение, фундамент.

174. **Производственным инвентарем** признаются активы технического назначения, которые участвуют в процессе производства, выполнения работ, оказания услуг, но не могут быть отнесены ни к оборудованию, ни к сооружениям.

175. **Хозяйственным инвентарем** признаются активы, непосредственно не используемые в производственном процессе, а предназначенные для управленческих нужд организации.

176. Инвентарным объектом также может быть признан **обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.**

Таким комплексом можно считать один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление и смонтированных на одном фундаменте. При этом каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции не самостоятельно, а только в составе комплекса.

177. При наличии у одного объекта основных средств нескольких частей, стоимость и сроки полезного использования которых существенно отличаются от стоимости и срока полезного использования объекта в целом, каждая такая часть может быть **признана самостоятельным инвентарным объектом**.

178. Уровень существенности по сроку полезного использования и стоимости таких частей организация определяет самостоятельно.

179. Так, например, срок полезного использования двигателей самолета согласно технической документации может быть существенно ниже срока полезного использования самого летательного аппарата (планера). Организация имеет право принять решение учитывать эти двигатели как отдельные инвентарные объекты.

180. Самостоятельными инвентарными объектами также могут быть признаны **существенные по величине затраты организации на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более двенадцати месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего двенадцать месяцев**.

181. Это может касаться некоторых отраслей, где для производства продукции используются опасные промышленные объекты и технической документацией по их эксплуатации предусмотрены их **обязательные** регулярные (раз в несколько лет) ремонты с **обязательной** также заменой определенных конструктивных элементов (агрегатов, узлов, деталей).

182. Такой ремонт, затраты на который могут быть достаточно существенными по сравнению со стоимостью самого актива, позволяет обеспечить его бесперебойную (безаварийную) работу в течение установленного периода времени (до проведения следующего **обязательного** ремонта).

183. Отнесение таких затрат, как и затрат на любой другой ремонт, на себестоимость продукции (работ, услуг) текущего

отчетного периода может привести к искажению показателей как текущего периода, так и последующих.

В этом случае понесенные затраты, направленные на обеспечение бесперебойной работы объекта в следующие отчетные периоды, будут включены в себестоимость продукции (работ, услуг) текущего периода.

Себестоимость продукции, изготовленной и реализованной в текущем периоде, таким образом, может быть несколько (или существенно) завышена, а себестоимость продукции следующих периодов (до проведения очередного обязательного ремонта) окажется заниженной.

Это может сказаться как на финансовом результате текущего и следующего периодов, так и на величине чистых активов организации этих периодов.

184. Такие понесенные существенные затраты рекомендуется учитывать как отдельный инвентарный объект основных средств со сроком полезного использования, равным периоду времени до следующего обязательного ремонта.

Его стоимость будет переноситься на затраты по производству продукции (выполнению работ) в течение установленного срока через механизм амортизации.

185. Группировку основных средств согласно классификации по ОКОФ можно также признать их группировкой **по видам** (п. 11 ФСБУ 6/2020).

186. Каждый из видов основных средств, в свою очередь, тот же п. 11 ФСБУ 6/2020 рекомендует разделить на **группы**.

187. **Группой** основных средств следует называть совокупность объектов основных средств одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования.

188. Для каждой группы:

- должен применяться единый выбранный способ последующей оценки основных средств (п. 13 ФСБУ 6/2020);
- переоценка основных средств должна производиться с одинаковой периодичностью, исходя из того, в какой степени справедливая (или текущая рыночная) стои-



мость таких основных средств в группе подвержена изменениям (п. 16 ФСБУ 6/2020);

- переоценка основных средств должна производиться одним методом (п. 17 ФСБУ 6/2020);
- амортизация должна производиться единым способом (п. 34 ФСБУ 6/2020).

189. При составлении финансовой отчетности, в частности Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, информация об основных средствах — их остатках на начало и конец отчетного периода, поступлении, накопленной амортизации, переоценке, выбытии — должна быть представлена в разрезе групп (подп. «б» п. 45 ФСБУ 6/2020). Такая информация может быть представлена в таблице 2.1 «Наличие и движение основных средств» Пояснений.

190. Также по группам должны быть указаны способы оценки основных средств (подп. «м» п. 45 ФСБУ 6/2020).

191. Кроме того, в отношении основных средств, оцениваемых на основе переоцененной стоимости, необходимо указать:

- балансовую стоимость переоцениваемых групп основных средств, которая была бы отражена в финансовой отчетности при оценке их по первоначальной стоимости, на отчетную дату (подп. «г» п. 46 ФСБУ 6/2020);
- способы пересчета первоначальной стоимости переоцениваемых групп основных средств (подп. «д» п. 46 ФСБУ 6/2020).

192. В таких группах, как «Хозяйственный инвентарь» и «Производственный инвентарь» стоимость приобретаемых активов может быть как выше, так и ниже лимита стоимости, установленного организацией согласно п. 5 ФСБУ 6/2020.

При принятии к учету активов стоимостью ниже лимита организация имеет право списать затраты, связанные с их приобретением, на расходы непосредственно в периоде принятия к учету.

Организация при этом должна обеспечить надлежащий контроль их наличия и движения.

193. С целью обеспечения такого контроля допускается вести бухгалтерский учет таких активов применительно к порядку, установленному для бухгалтерского учета запасов организации Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденным приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н.

194. В отдельную группу основных средств (при наличии) следует выделить инвестиционную недвижимость, предназначенную для предоставления за плату во временное пользование либо для получения дохода от прироста ее стоимости.

Учет инвестиционной недвижимости, предназначенной для предоставления за плату во временное пользование, может вестись на балансовом счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

### **Начисление амортизации**

195. Стоимость основных средств погашается, то есть переносится на затраты по производству продукции, выполнению работ, оказанию услуг через механизм амортизации.

196. Начисление амортизации по основным средствам производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде. Оно не приостанавливается в случаях простоя или временного прекращения использования основных средств (п. 30 ФСБУ 6/2020).

Исключением являются случаи, когда ликвидационная стоимость объекта становится равной или превышает его балансовую стоимость. Если впоследствии ликвидационная стоимость такого объекта становится меньше его балансовой стоимости, начисление амортизации по нему возобновляется.

197. Не подлежат амортизации (п. 29 ФСБУ 6/2020):

- инвестиционная недвижимость, оцениваемая по переоцененной стоимости;

- основные средства, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки, объекты природопользования, музейные предметы, музейные коллекции и т.п.);
- используемые для реализации законодательства Российской Федерации о мобилизационной подготовке и мобилизации объекты основных средств, которые законсервированы и не используются в деятельности организации.

198. Исходными данными для расчета амортизации по объекту основных средств являются его первоначальная стоимость и элементы амортизации (п. 37 ФСБУ 6/2020).

199. Элементами амортизации признаются:

- срок полезного использования объекта основных средств;
- ликвидационная стоимость объекта основных средств;
- способ начисления амортизации по группе объектов основных средств.

200. Элементы амортизации должны быть определены при признании актива объектом основных средств таким образом, чтобы наиболее точно отражать распределение во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от его использования.

Элементы амортизации подлежат проверке на соответствие условиям использования объекта. Такая проверка должна проводиться в конце каждого отчетного года. Кроме того, ее следует также проводить в случае возможного изменения какого-либо из элементов. По результатам такой проверки организация имеет право принять решение о его изменении. Возникшие в связи с этим корректировки подлежат отражению в регистрах бухгалтерского учета как изменения оценочных значений.

### **Изменение элементов амортизации**

201. Элементы амортизации являются прогнозной характеристикой. При изменении условий использования объекта они могут изменяться.

Организация в конце каждого отчетного года должна проверить условия использования объектов основных средств и, в случае необходимости, изменить его элементы амортизации. Кроме того, такая проверка может производиться и при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном их изменении. По результатам такой проверки, при необходимости, может быть принято решение об изменении каких-либо конкретных элементов.

Изменение элемента (или элементов) амортизации приведет к изменению размера амортизационных отчислений, начиная с периода, следующего за периодом изменения этого элемента (элементов) (п. 37 ФСБУ 6/2020).

202. Изменение элементов амортизации может быть обусловлено конкретными обстоятельствами, которые должны быть приняты во внимание при его проверке. Например:

- начало (или прекращение) использования объекта в условия агрессивной среды;
- перевод в другой режим работы (из односменного в двух- или трехсменный либо наоборот);
- сезонность использования;
- принятие ограничивающих нормативных правовых актов;
- предполагаемые закупки нового оборудования с заменой имеющегося;
- другие технически и экономически обоснованные причины.

203. Процедуру проверки элементов амортизации целесообразно установить в учетной политике организации.

204. При этом желательно предусмотреть ее организационные и методологические аспекты, а также документальное оформление результатов.

Под организационными аспектами следует понимать назначение комиссии для процедуры проверки элементов амортизации — ее персональный состав, обязанности и компетенции. Эту проверку можно возложить:

- на постоянно действующую инвентаризационную комиссию;
- на комиссию по приему, вводу в эксплуатацию и списанию основных средств;
- на специально созданную комиссию по проверке элементов амортизации.

205. В состав комиссии целесообразно включить специалистов, отвечающих за техническое состояние, эксплуатацию и работоспособность основных средств, а также специалистов соответствующих финансовых служб. Также можно привлечь сторонних специалистов (экспертов) соответствующей квалификации, например независимых оценщиков.

206. Под методологическими аспектами следует понимать установленный порядок проверки элементов амортизации, регулярность такой проверки, уровень и иные критерии ответственности, соответствие которым влечет за собой изменение элементов и расчет амортизации за период, в котором они пересмотрены.

207. Результат работы комиссии по проверке элементов амортизации объектов основных средств необходимо документально оформить. Например, протоколом заседания комиссии.

Форму такого протокола целесообразно утвердить в положении к учетной политике.

В нем должна быть отражена соответствующая информация по каждому объекту, элементы которого (все или некоторые) решено изменить.

Протокол, подписанный председателем и членами комиссии, утверждает руководитель организации или уполномоченное им лицо.

208. Изменение элементов амортизации является оценочным значением.

Начисление амортизации в новом размере в связи с пересмотром его элементов начинается производиться в регистрах бухгалтерского учета со следующего отчетного периода.

### **Срок полезного использования объекта основных средств**

209. При принятии к учету объекта основных средств организация должна установить срок его полезного использования.

Им признается период времени, в течение которого его использование будет приносить экономические выгоды (доход) организации (п. 8 ФСБУ 6/2020).

210. Для некоторых групп основных средств он может быть определен исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), которое организация ожидает получить от их использования.

211. Срок полезного использования может быть определен исходя из (п. 9 ФСБУ 6/2020):

- ожидаемого периода эксплуатации объекта с учетом производительности или мощности, нормативных, договорных и других ограничений эксплуатации, а также намерений руководства организации в отношении продолжительности его использования;
- ожидаемого физического износа с учетом режима эксплуатации (количества смен), системы проведения ремонтов, естественных условий, влияния агрессивной среды и иных аналогичных факторов;
- других факторов, влияющих на продолжительность периода, в течение которого организация ожидает получать доход, в том числе его морального устаревания, планов по его модернизации (реконструкции) и пр.

212. За основу чаще всего берется срок полезного использования объекта, указанный в технической документации к нему, с учетом других факторов, которые могут существенно повлиять как в сторону увеличения, так и в сторону сокращения срока его экономически эффективного использования.

Определение срока полезного использования объекта возлагается на комиссию по приему, вводу в эксплуатацию и списанию основных средств, в состав которой **должны** быть

включены представители соответствующих технических (производственных) служб. Также в ее состав **могут** быть включены сотрудники бухгалтерии и других финансовых служб.

### **Ликвидационная стоимость объекта основных средств**

213. Ликвидационной стоимостью объекта основных средств считается ожидаемая величина, которую организация может получить в случае выбытия данного объекта (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия), за вычетом предполагаемых затрат на его выбытие (п. 30 ФСБУ 6/2020).

При определении ликвидационной стоимости объект основных средств рассматривается таким образом, как если бы он уже достиг окончания срока полезного использования и находился в состоянии, характерном для конца срока полезного использования.

Определение ликвидационной стоимости объекта, равно как и других элементов амортизации, возлагается на комиссию по приему, вводу в эксплуатацию и списанию основных средств.

214. Эта информация должна быть указана в первичном учетном документе, на основании которого объект принимается к учету.

Как и другие элементы амортизации, данная характеристика является прогнозной и подлежит регулярной оценке и пересмотру как минимум на конец каждого отчетного периода.

215. В современных экономических условиях для подавляющего большинства организаций как определение, так и последующая корректировка ликвидационной стоимости объектов основных средств технически трудноосуществима и экономически нецелесообразна.

216. Ликвидационная стоимость объекта основных средств может быть признана равной нулю при выполнении одного из следующих условий (п. 31 ФСБУ 6/2020):

- не ожидаются поступления от выбытия объекта основных средств (в том числе от продажи материальных ценностей, остающихся от его выбытия) в конце срока полезного использования;
- ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не является существенной;
- ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не может быть определена.

217. Организация должна самостоятельно принять решение, какое из вышеприведенных условий будет являться наиболее значимым для того, чтобы признать нулевой ликвидационную стоимость принимаемого к учету объекта.

### **Способы начисления амортизации**

218. Способ начисления амортизации выбирается организацией для каждой группы основных средств.

При принятии объекта к учету и включению его в ту или иную группу амортизация по нему будет начисляться способом, выбранным для этой группы. Не допускается, таким образом, начислять амортизацию по объектам, входящим в одну группу, разными способами.

219. По объектам основных средств, срок полезного использования которых определяется периодом времени, в течение которого их использование будет приносить экономические выгоды организации, организация имеет право начислять амортизацию линейным способом или способом уменьшаемого остатка.

### **Линейный способ начисления амортизации**

220. При линейном способе стоимость объекта основных средств должна переноситься на затраты равномерно в течение всего срока его полезного использования. Сумма амортизации за отчетный период определяется как отношение разности между балансовой и ликвидационной стоимостью



объекта основных средств к величине оставшегося срока его полезного использования (п. 35 ФСБУ 6/2020).

Если ликвидационная стоимость признается равной нулю, то сумма амортизации за отчетный период признается равной частному от деления первоначальной (переоцененной) стоимости объекта на срок его полезного использования.

### **Способ уменьшаемого остатка**

221. При способе уменьшаемого остатка стоимость объекта основных средств, переносимая на затраты, должна уменьшаться по мере истечения срока его полезного использования.

222. С экономической точки зрения это может быть оправданно. По истечении срока полезного использования и увеличении физического износа объекта затраты на его ремонт и содержание (обслуживание) увеличиваются по сравнению с началом его эксплуатации. Таким образом, начисление в последующие отчетные периоды амортизации в меньшем размере, чем в предыдущие, позволяет включить в себестоимость единицы учета выпускаемой продукции или результата выполненных работ примерно одинаковую сумму затрат на его содержание за все время работы объекта.

223. При выборе этого способа организация **самостоятельно определяет формулу расчета суммы амортизации** за отчетный период. Такая выбранная формула расчета должна быть технически обоснована и экономически оправдана.

*Например, при установленном сроке полезного использования, равном пяти годам (при нулевой ликвидационной стоимости), за первый год амортизация начисляется в размере 30% его первоначальной стоимости, за второй — в размере 25%, за третий — 20%, за четвертый — 15%, за пятый — 10%.*

224. Возможны и другие формулы расчета суммы амортизации при выборе этого способа.

*Например, исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного периода, нормы амортизации, согласно*

*сроку полезного использования, и повышающего коэффициента к норме амортизации.*

225. Однако при применении данного алгоритма расчета амортизации по этому методу возможна ситуация, при которой не вся стоимость основного средства в течение установленного срока полезного использования будет перенесена на затраты (расходы).

В этом случае допускается в последний отчетный период отнести на затраты (расходы) всю недоамортизированную стоимость объекта.

**Способ начисления амортизации пропорционально количеству выпущенной продукции (объему выполненных работ)**

226. По объектам основных средств, **срок полезного использования которых определен исходя из количества продукции** (объема работ в натуральном выражении), сумма амортизации будет рассчитываться путем умножения остаточной стоимости объекта (за минусом его ликвидационной стоимости) на отношение количества выпущенной продукции (выполненного объема работ) в натуральном выражении в отчетном периоде к оставшемуся количеству планируемого выпуска продукции (объема работ).

227. При признании ликвидационной стоимости равной нулю сумма амортизации будет рассчитываться путем умножения остаточной стоимости объекта на отношение показателя выпущенного количества продукции (выполненного объема работ) в натуральном выражении в отчетном периоде к общему объему (количеству) планируемой продукции к оставшемуся количеству планируемого выпуска продукции (объема работ).

228. С целью снижения трудоемкости учетных работ считаем допустимым осуществлять расчет амортизации способом пропорционально количеству выпущенной продукции в упрощенном порядке, а именно — исходя из ставки амор-

тизации на единицу выпущенной продукции. В этом случае расчет осуществляется в два этапа:

- вначале (на первом этапе) следует определить «сметную ставку амортизации» на одну единицу продукции как частное от деления первоначальной стоимости объекта основных средств за минусом его ликвидационной стоимости на планируемое количество производимой на нем продукции;
- затем (на втором этапе) осуществляется непосредственный расчет начисляемой амортизации в отчетном периоде как произведение сметной ставки на одно изделие на количество выпущенной продукции в отчетном периоде.

229. Изменение использования объекта основных средств может повлечь за собой изменение способа начисления амортизации. При принятии решения об изменении этого способа объект должен быть переведен в соответствующую группу основных средств.

### **Начало начисления амортизации**

230. Объект основных средств начинает переносить свою стоимость на затраты по производству продукции (выполнению работ, оказанию услуг) с момента признания его пригодным к использованию по прямому назначению.

С этой даты (подп. «а» п. 33 ФСБУ 6/2020) организация имеет право начать начисление амортизации в регистрах бухгалтерского учета.

231. Для групп объектов основных средств, срок полезного использования которых определяется периодом времени, в течение которого их использование будет приносить экономические выгоды организации, то есть в единицах времени (с точностью до месяца), такое подробный расчет начисления амортизации технически сложен, экономически нецелесообразен и может не принести ожидаемого эффекта.

Поэтому, как и в предыдущие годы, допускается начинать начисление амортизации по таким группам в прежнем порядке — с месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету. Такое право дано организациям подп. «а» п. 33 ФСБУ 6/2020.

232. По группам объектов, срок полезного использования которых определен исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), несмотря на некоторое увеличение трудоемкости, начисление амортизации с конкретной даты признания объекта пригодным к использованию может быть признано экономически оправданным.

Примеры расчета амортизации приведены в Приложении 1.

### **Отражение затрат по начислению амортизации**

233. Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств, Инструкцией по применению плана счетов предусмотрен пассивный балансовый счет 02 «Амортизация основных средств».

Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 в корреспонденции с соответствующими счетами учета затрат на производство продукции, выполнения работ, оказания услуг, на общехозяйственные (или коммерческие) расходы, в зависимости от использования данного объекта.

234. Амортизация основных средств, используемых для управленческих (коммерческих) нужд, подлежит отражению записями:

*Дебет счета 26 (44) Кредит счета 02.*

235. Амортизация основных средств, используемых во вспомогательном производстве, — записями:

*Дебет счета 23 Кредит счета 02.*

236. Амортизация основных средств, используемых в основном производстве, — записями:

*Дебет счета 25 (20) Кредит счета 02.*

237. Если основные средства используются при изготовлении (возведении) других основных средств, то есть при осуществлении капитальных вложений, то амортизация по ним также признается затратами на капитальные вложения и подлежит отражению записями:

*Дебет счета 08 Кредит счета 02.*

238. Аналитический учет по счету 02 следует вести по отдельным инвентарным объектам основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных об амортизации основных средств, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

#### **Прекращение начисления амортизации**

239. Начисление амортизации по объекту прекращается с момента списания объекта с бухгалтерского учета (подп. «б» п. 33 ФСБУ 6/2020).

240. Если при принятии объекта к учету было принято решение начать начисление амортизации со следующего месяца, то и ее прекращение также следует производить с месяца, следующего за месяцем списания.

#### **Восстановление (ремонт) объектов основных средств**

241. Ремонтом объекта признается комплекс технологических операций и организационных действий по восстановлению работоспособности, исправности и ресурса объекта либо его составных частей.

В зависимости от объема и трудоемкости выполняемых работ ремонт можно разделить на капитальный, средний и текущий.

242. Капитальный ремонт выполняется для восстановления исправности и полного (или близкого к полному) ресурса объекта с заменой или восстановлением любых его частей, включая базовые. Значение ресурса объекта, близкое к полному, устанавливается в технической документации по эксплуатации объекта.

243. Средний ремонт выполняется для восстановления исправности и частичного восстановления ресурса объекта с заменой или восстановлением составных частей ограниченной номенклатуры и контролем технического состояния объекта в объеме, предусмотренном в документации.

244. Текущий ремонт выполняется для обеспечения или восстановления работоспособности объекта и состоящих в замене либо восстановлении его отдельных легкодоступных частей.

245. Ремонт также можно разделить на плановый и неплановый.

246. Плановым признается ремонт, постановка на который планируется и производится в соответствии с требованиями документации.

247. Постановка на ремонт означает вывод объекта из эксплуатации и передачу его ремонтному персоналу, ремонтному подразделению или специализированной ремонтной организации.

248. При неплановом ремонте постановка на него осуществляется без предварительного назначения.

249. Неплановый ремонт, в свою очередь, можно разделить на ремонт по техническому состоянию и аварийный ремонт.

250. При проведении ремонта по техническому состоянию объем и момент начала ремонта определяются техническим состоянием объекта.

251. Аварийный ремонт выполняется при внезапных поломках оборудования, вызванных нарушением условий эксплуатации, перегрузками или другими причинами, для восстановления его работоспособности.

252. Объективную необходимость ремонта с экономической точки зрения можно объяснить тем, что затраты на восстановление изношенных (поврежденных, сломавшихся) конструктивных элементов объекта будут для организации дешевле, чем приобретение (создание) нового объекта.

253. Однако если затраты на ремонт обойдутся дороже, чем сумма предполагаемого дохода от его дальнейшего, после проведения ремонта, использования, то такой ремонт может быть признан экономически нецелесообразным.

254. Операции по ремонту можно разделить на:

- обнаружение неисправности;
- локализация неисправности;
- диагностирование неисправности;
- устранение неисправности;
- контроль функционирования.

255. Все эти провидимые соответствующими техническими службами организациями (или другими привлеченными лицами) операции с точки зрения Закона о бухгалтерском учете следует признать фактами хозяйственной жизни (п. 8 ст. 3 Закона о бухгалтерском учете).

Они должны быть оформлены соответствующими первичными документами в порядке, предусмотренном ст. 9 Закона о бухгалтерском учете.

256. При проведении ремонта собственными силами организация имеет право самостоятельно разработать и утвердить в своей учетной политике формы таких документов.

За образец такого первичного документа можно взять Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств. Его форма (№ ОС-3) была утверждена постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7.

Данный акт применяется для оформления и учета передачи объектов основных средств в ремонт (на реконструкцию, модернизацию) и последующего приема после его завершения.

Он подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на приемку объектов основных средств, а также представителем структурного подразделения, проводившего ремонт (реконструкцию, модернизацию). Затем он утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и сдается в бухгалтерию.

257. Если ремонт проводила сторонняя специализированная ремонтная организация, то первичным учетным документом может быть признан документ, который предъявит эта организация при передаче объекта заказчику после ремонта. Это может быть как Акт по форме ОС-3, так и Акт приема-передачи выполненных работ по форме, установленной исполнителем — например, накладная, наряд-заказ и т.п.

258. Согласно поступившим первичным учетным документам бухгалтерия обязана расценить (по мере необходимости) в денежном выражении произведенные затраты.

259. В зависимости от вида произведенного ремонта, величины произведенных затрат, назначения отремонтированных объектов, они могут быть признаны затратами по производству продукции (выполнения работ, оказания услуг), общехозяйственными (управленческими) расходами либо капитальными вложениями.

260. Если затраты на ремонт, включая технические осмотры и техническое обслуживание, **существенны**, а его **периодичность свыше 12 месяцев** или превышает более длительный операционный цикл, то затраты по его проведению допускается признавать капитальными вложениями (подп. «ж» п. 5 ФСБУ 26/2020).

261. Затраты на поддержание работоспособности или исправности основных средств, их текущий ремонт (подп. «б» п. 16 ФСБУ 26/2020) и затраты на неплановые ремонты основных средств, обусловленные поломками, авариями, дефектами, ненадлежащей эксплуатацией, в той степени, в которой такие ремонты восстанавливают нормативные показатели функционирования объектов основных средств, в том числе сроки полезного использования, но не улучшают и не продлевают их (п. «в» п. 16 ФСБУ 26/2020), не признаются капитальными вложениями.

262. Таким образом, неплановый ремонт (вне зависимости от его объема и стоимости), равно как плановый текущий



и средний ремонт объекта основных средств, должен быть включен в затраты по производству продукции (выполнению работ, оказанию услуг).

263. Если объект используется для общехозяйственных (управленческих, коммерческих) нужд, то и затраты на его неплановый или плановый текущий и средний ремонт также признаются общехозяйственными (управленческими, коммерческими) расходами.

264. При проведении такого ремонта сторонними (специализированными) ремонтными организациями понесенные затраты оцениваются согласно первичному учетному документу, предъявленному исполнителем ремонта.

Таким документом может быть Акт приема-передачи, наряд-заказ либо другой документ, составленный согласно требованиям п. 1 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете.

265. Предъявленные исполнителем и принятые организацией затраты по завершеному ремонту подлежат отнесению, в зависимости от вида отремонтированных основных средств, на счета учета затрат по их содержанию.

266. Затраты по ремонту автотранспорта должны увеличить стоимость затрат на его содержание.

В регистрах бухгалтерского учета данная операция будет отражаться записями:

*Дебет счета 23 (субсчет «Затраты на автотранспорт»)  
Кредит счета 60.*

267. В случае ремонта легкового автомобиля затраты на него (если это предусмотрено в учетной политике) могут быть сразу признаны управленческими (коммерческими) расходами и списаны записями:

*Дебет счета 26 (44) Кредит счета 60.*

268. Стоимость ремонта производственного оборудования может быть отнесена на увеличение общепроизводственных затрат записью:

*Дебет счета 25 Кредит счета 60.*

269. Если учетной политикой предусмотрено, что затраты на содержание производственного оборудования включаются непосредственно в себестоимость изготавливаемой продукции, то записи будут:

*Дебет счета 20 Кредит счета 60.*

270. При проведении ремонта основных средств силами собственного специализированного подразделения (подразделений) затраты на него могут учитываться на отдельном субсчете к счету 23, например «Затраты на ремонт».

По окончании месяца затраты по завершеному ремонту подлежат списанию, в зависимости от вида отремонтированных основных средств, на счета учета затрат по их содержанию в порядке, описанном выше.

Затраты на ремонт транспортных средств будут отражаться записями:

*Дебет счета 23 (субсчет «Затраты на транспорт»)  
Кредит счета 23 (субсчет «Затраты на ремонт»).*

Затраты на ремонт оборудования:

*Дебет счета 25 (20) Кредит счета 23 (субсчет «Затраты на ремонт»).*

Затраты на ремонт легковых автомобилей, равно как и других основных средств, предназначенных для управленческих (коммерческих) нужд:

*Дебет счета 26 (44) Кредит счета 23 (субсчет «Затраты на ремонт»).*

Дебетовое сальдо по счету 23 (субсчет «Затраты на ремонт») будет показывать величину расходов на не законченный на конец месяца ремонт.

271. На каждый находящийся в ремонте объект в аналитическом учете к счету 23 рекомендуется открыть отдельный заказ (регистр аналитического учета), по которому и собираются затраты на его ремонт. По окончании месяца затраты по законченному ремонту закрываются (списываются) на соответствующие счета учета, по незаконченному ремонту — остаются на счете 23 как незавершенное производство.

272. При незначительном объеме ремонтных работ, а также при проведении плановых текущих и предупредительных ремонтов примерно одинаковых объектов основных средств допускается применение упрощенного («котлового») способа их бухгалтерского учета.

В этом случае все затраты по ремонту за месяц собираются на счете 23 без распределения их между конкретными объектами. По окончании месяца расходы на ремонт с кредита счета 23 списываются на затраты в дебет счета 25 (20) или счета 23 (при ремонте основных средств вспомогательных подразделений) либо остаются в незавершенном производстве в части неоконченных ремонтных работ.

273. Порядок распределения выполненных ремонтных работ при упрощенном варианте их учета осуществляется пропорционально выбранному организацией экономически обоснованному показателю, характеризующему количество отремонтированных объектов за этот период. Это может быть как количество объектов, так и, например, их первоначальная стоимость.

274. В ряде отраслей, например при эксплуатации опасных промышленных объектов, воздушных судов и других аналогичных активов, технической документацией предусмотрены **обязательные** регулярные (раз в несколько лет) ремонты этих объектов, также с **обязательной** заменой определенных конструктивных элементов (агрегатов, узлов, деталей).

Такой **обязательный регулярный** ремонт, затраты на который могут быть достаточно существенными по сравнению со стоимостью самого актива, позволяет обеспечить его бесперебойную (безаварийную) работу до проведения следующего такого **обязательного** ремонта.

275. Включение таких существенных затрат в затраты на содержание этого оборудования в текущем отчетном периоде, а далее — и в себестоимость продукции (работ, услуг) этого же периода может привести также к существенному искажению показателей как текущего периода, так и последующих.

276. Себестоимость продукции, изготовленной и проданной в текущем году, таким образом, может быть несколько (или существенно) завышена, а себестоимость продукции следующих периодов (до проведения очередного обязательного ремонта) окажется заниженной.

Это может сказаться как на финансовом результате текущего и следующего периодов, так и на стоимости чистых активов организации.

277. Как уже было отмечено, если затраты на проведение обязательного капитального ремонта, включая технические осмотры и техническое обслуживание, **существенны**<sup>1</sup>, а его периодичность свыше 12 месяцев или **превышает более длительный операционный цикл**, то затраты по его проведению допускается признавать капитальными вложениями.

278. Работы по проведению такого ремонта следует учитывать в аналитических регистрах бухгалтерского учета обособленно записями:

*Дебет счета 08 Кредит счета 23 (10, 70, 69, 60 и др.).*

279. Произведенный ремонт не изменяет технические характеристики этого объекта (здания, сооружения, оборудования) и не увеличивает срок его полезного использования.

Увеличивать первоначальную стоимость объекта будет экономически нецелесообразно.

Тем более, что через установленный в технической документации срок (два-три-четыре года) необходимо будет вновь произвести аналогичные процедуры.

280. После завершения таких капитальных вложений они признаются отдельным инвентарным объектом основных средств записью:

*Дебет счета 01 Кредит счета 08.*

---

<sup>1</sup> Уровень существенности затрат в данном случае организация должна определить самостоятельно. Он может быть закреплен в учетной политике или определяться по каждому объекту на основании отдельной справки-расчета, утвержденной руководством организации.

281. В себестоимость изготовленной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) затраты по проведению обязательного дорогостоящего ремонта, признанного отдельным инвентарным объектом, будут включаться в виде амортизационных отчислений. Срок амортизации может быть установлен равным периоду до проведения следующего такого планового (обязательного) капитального ремонта. В учете будут произведены записи:

*Дебет счета 25 (20, 23) Кредит счета 02.*

282. В балансе стоимость такого «виртуального» объекта будет отражена, как и стоимость других объектов основных средств (внеоборотных активов), по строке 1150 «Основные средства».

283. В отчете о движении денежных средств (форме № 4) затраты на проведение такого ремонта будут показаны в разделе «Денежные потоки от инвестиционных операций» по строке 4221 «Платежи в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов».

### **Переоценка объектов основных средств**

284. Переоценкой основных средств признаются уточняющие мероприятия по приведению остаточной стоимости этих объектов к уровню их справедливой (или текущей рыночной) стоимости, то есть затрат, которые понадобились бы на их восстановление до первоначального состояния на текущую (отчетную) дату.

285. Организация имеет право принять решение переоценивать те или иные группы основных средств (п. 13 ФСБУ 6/2020) либо не проводить ее в отношении каких-то групп.

Периодичность проведения переоценки для каждой такой группы определяется также самостоятельно, исходя из того, в какой степени справедливая (текущая рыночная) стоимость включенных в нее объектов подвержена изменениям (п. 16 ФСБУ 6/2020).

Данное решение должно быть закреплено в учетной политике организации.

286. При принятии решения о переоценке не чаще одного раза в год ее следует производить на конец отчетного периода (тот же п. 16 ФСБУ 6/2020).

287. При проведении переоценки по группе основных средств необходимо иметь сведения о справедливой (текущей рыночной) стоимости объектов, включенных в эту группу.

Ее определение должно производиться в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (п. 15 ФСБУ 6/2020).

Под таковой следует понимать (в самом общем случае) *цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки* (п. 9 IFRS 13).

288. Организация имеет право определить ее как собственными силами (с привлечением других соответствующих служб организации), так и с помощью других лиц. Допустим, с привлечением независимого оценщика.

Получив информацию о справедливой (текущей рыночной) стоимости объектов основных средств, входящих в группу, по которой принято решение проводить переоценку, бухгалтерская служба должна довести их остаточную стоимость до справедливой (текущей рыночной) стоимости по состоянию на 31 декабря текущего отчетного периода.

289. Переоценка объекта производится путем пересчета его первоначальной стоимости и накопленной по нему амортизации таким образом, чтобы остаточная стоимость объекта после переоценки равнялась его справедливой (текущей рыночной) стоимости (п. 17 ФСБУ 6/2020).

Для проведения такого пересчета необходимо определить соотношение справедливой (текущей рыночной) стоимости объекта к его остаточной стоимости, получив, таким образом, коэффициент переоценки (КП).

Умножением первоначальной стоимости на полученный коэффициент определяется первоначальная стоимость объекта после переоценки.

Умножением накопленной амортизации на этот же коэффициент определяется ее размер после переоценки.

В результате остаточная стоимость объекта после такого пересчета будет равна его справедливой (текущей рыночной) стоимости.

290. Допускается также уменьшить вначале первоначальную стоимость объекта на сумму накопленной амортизации, а уже затем пересчитать остаточную стоимость таким образом, чтобы она стала равной его справедливой (текущей рыночной) стоимости (тот же п. 17 ФСБУ 6/2020).

Однако этот второй способ (без пересчета накопленной амортизации) не позволяет получить достоверную информацию о ее размере после проведения переоценки. И его применение, в большинстве случаев, не будет оптимальным.

291. Справедливая (текущая рыночная) стоимость объекта может быть как больше, так и меньше его остаточной стоимости. Коэффициент переоценки (КП) в результате может быть больше единицы или меньше.

292. Когда КП больше единицы, возникает дооценка объекта, то есть увеличение его первоначальной стоимости и накопленной амортизации.

Если в предыдущих отчетных периодах переоценка данного объекта, равно как и проверка на его обесценение, не производилась, то величина его дооценки, произведенной в текущем отчетном периоде, отражается в составе совокупного финансового результата отчетного периода (подп. «а» п. 18 ФСБУ 6/2020).

293. Инструкцией по применению плана счетов предусмотрено, что для учета прироста стоимости внеоборотных активов, выявленного по результатам переоценки, предназначен балансый счет 83 «Добавочный капитал».

Результат дооценки основных средств будет отражаться на отдельном субсчете к балансовому счету 83.

Необходимо также предусмотреть и отражение в регистрах аналитического учета информации о проведении переоценки каждого объекта.

294. В регистрах бухгалтерского учета переоценка объекта подлежит отражению записями:

*Дебет счета 01 Кредит счета 83 (субсчет «Переоценка основных средств»)* – увеличение первоначальной стоимости объекта при проведении переоценки;

*Дебет счета 83 (субсчет «Переоценка основных средств»)*  
*Кредит счета 02* – увеличение накопленной амортизации по объекту при проведении переоценки.

295. В результате совокупный финансовый результат (добавочный капитал) увеличится на разницу между остаточной стоимостью объекта до его переоценки и справедливой (текущей рыночной) стоимостью.

296. Если коэффициент переоценки меньше единицы, то возникла уценка объекта основных средств.

Такое уменьшение стоимости объекта признается расходами, уменьшающими финансовый результат текущего отчетного периода, как прочие расходы (подп. «а» п. 19 ФСБУ 6/2020).

297. Эти расходы не уменьшают налогооблагаемую прибыль. Таким образом, возникает постоянная налоговая разница (п. 4 ПБУ 18/02), влекущая за собой начисление постоянного налогового расхода (п. 7 ПБУ 18/02).

Записи в этом случае должны быть следующими:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы»)* *Кредит счета 01* – уменьшение первоначальной объекта основных средств при его уценке;

*Дебет счета 02 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы»)* – уменьшение накопленной амортизации по объекту основных средств при его уценке;



*Дебет счета 99 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»)* — начисление постоянного налогового расхода от расходов, не уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

298. При принятии решения о проведении переоценки она должна проводиться и во всех следующих отчетных периодах.

Проведение последующих переоценок производится аналогично — остаточная стоимость объекта доводится до его справедливой стоимости.

299. При этом следует принимать во внимание результаты предыдущей переоценки и проверки на обесценение.

Если, как и в предыдущие отчетные периоды, справедливая (текущая рыночная) стоимость больше его остаточной стоимости, то следует увеличить его стоимость и добавочный капитал следующими записями:

*Дебет счета 01 Кредит счета 83;*

*Дебет счета 83 Кредит счета 02.*

300. Если, как и в предыдущие отчетные периоды, справедливая (текущая рыночная) стоимость была меньше остаточной, то следует признать уценку расходами следующими записями:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 01;*  
*Дебет счета 02 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы»);*  
*Дебет счета 99 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»).*

301. Если в текущем году объект был уценен, а ранее его стоимость была увеличена, то вначале нужно погасить предыдущее увеличение добавочного капитала, и уже затем уменьшить финансовый результат (подп. «а» п. 18 ФСБУ 6/2020).

Записи в этом случае будут следующими:

В пределах ранее произведенной дооценки:

*Дебет счета 83 Кредит счета 01;*

*Дебет счета 02 Кредит счета 83;*

Сверх ранее произведенной дооценки:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 01;*

*Дебет счета 02 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы»);  
Дебет счета 99 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»).*

302. Если ранее объект подвергался уценке либо было выявлено его обесценение, а в текущем году, наоборот, его справедливая (текущая рыночная) стоимость больше остаточной, то вначале сумму предыдущих убытков следует признать доходом (без увеличения налогооблагаемой прибыли) и уже затем увеличить добавочный капитал (подп. «б» п. 18 ФСБУ 6/2020).

Записи будут:

*Дебет счета 01 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы»);  
Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 02;  
Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»)  
Кредит счета 99;*

*Дебет счета 01 Кредит счета 83;*

*Дебет счета 83 Кредит счета 02.*

303. Отраженная на счете 83 накопленная дооценка может быть перенесена на нераспределенную прибыль, отражаемую на балансовом счете 84, одним из двух предусмотренных п. 20 ФСБУ 6/2020 способов.

304. Выбранный организацией способ списания дооценки должен применяться в отношении всех объектов основных средств, входящих в группы, подлежащие переоценке.

305. **Способ первый** (подп. «а» п. 20 ФСБУ 6/2020).

Накопленная дооценка переносится на нераспределенную прибыль при списании, то есть ликвидации, продаже либо ином выбытии объекта основных средств из организации записями:

*Дебет счета 83 Кредит счета 84.*

306. **Способ второй** (подп. «б» п. 20 ФСБУ 6/2020).

Накопленная дооценка переносится на нераспределенную прибыль по мере начисления амортизации по данному объекту основных средств.

Сумма, подлежащая списанию на счет 84 за отчетный период, определяется как положительная разница между суммой амортизации, начисленной исходя из первоначальной стоимости с учетом последней переоценки, и суммой амортизации, начисленной исходя из первоначальной стоимости без учета проведенных переоценок, также записями:

*Дебет счета 83 Кредит счета 84.*

### **Переоценка инвестиционной недвижимости**

307. Инвестиционная недвижимость, выделенная в отдельную группу основных средств, в зависимости от принятого организацией решения, может учитываться либо по первоначальной, либо по переоцененной стоимости.

При принятии решения об оценке инвестиционной недвижимости по переоцененной стоимости следует применять этот способ оценки для всех объектов инвестиционной недвижимости.

Переоценка инвестиционной недвижимости проводится на каждую отчетную дату.

308. Переоценка объекта инвестиционной недвижимости производится путем доведения его первоначальной стоимости до его справедливой (текущей рыночной) стоимости (п. 21 ФСБУ 6/2020).

309. Дооценка (увеличение первоначальной стоимости) объекта инвестиционной недвижимости в регистрах бухгалтерского учета признается доходом организации и подлежит отражению записью:

*Дебет счета 01 (03) Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы»).*

Для целей налогообложения прибыли такие доходы не увеличивают налогооблагаемую базу (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Следовательно, возникает постоянная налоговая разница в сумме начисленного в регистрах бухгалтерского учета дохода (п. 4 ФСБУ 18/02).

От нее следует начислить постоянный налоговый доход (п. 7 ФСБУ 18/02) записью:

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»)  
Кредит счета 99.*

310. Уценка объекта, если его справедливая стоимость меньше первоначальной, в регистрах бухгалтерского учета признается расходами и подлежит отражению записью:

*Дебет счета 91(субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 01 (03).*

Понесенные расходы не признаются для целей налогообложения прибыли (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Возникает постоянная налоговая разница с начислением постоянного налогового расхода записью:

*Дебет счета 99 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»).*

### **Обесценение объектов основных средств**

311. В годовой финансовой (бухгалтерской) отчетности основные средства (кроме объектов инвестиционной недвижимости, учитываемых по переоцененной стоимости) подлежат отражению по их балансовой стоимости (п. 25 ФСБУ 6/2020).

При этом балансовой стоимостью объектов основных средств признается их остаточная стоимость, уменьшенная на сумму выявленного обесценения.

312. Обесценением объектов основных средств считается превышение их остаточной стоимости над возмещаемой суммой (п. 1 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов», введенного в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н).

313. Возмещаемой суммой объектов основных средств признается их справедливая (текущая рыночная) стоимость за вычетом предполагаемых затрат на продажу.

314. Объекты основных средств проверяются на обесценение при наличии его признаков, выявленных при анализе внешних и внутренних источников информации.

315. Внешними источниками информации о наличии признаков обесценения могут, в частности, быть:

- значительное снижение справедливой (текущей рыночной) стоимости объектов основных средств;
- существенные изменения в той отрасли деятельности, где организация использует данные объекты основных средств;
- другие внешние факторы, которые могут существенно повлиять на экономическую эффективность использования объектов основных средств.

316. Внутренними источниками информации могут, в частности, быть:

- моральное устаревание объектов основных средств;
- физические повреждения объектов основных средств (аварии, стихийные бедствия и т.д.), требующие существенных затрат на их восстановление для продолжения эксплуатации;
- планируемое прекращение деятельности, в которой используются данные основные средства;
- другие внутренние факторы, которые могут существенно повлиять на экономическую эффективность использования объектов основных средств.

317. Организация имеет право произвести проверку на обесценение объектов основных средств как собственными силами (с привлечением соответствующих служб и подразделений), так и с помощью других лиц. Допустим, с привлечением независимого оценщика.

318. Полученную информацию о возмещаемой сумме объектов основных средств по состоянию на 31 декабря отчетного года необходимо сравнить с их остаточной стоимостью по каждому такому объекту.

319. Если возмещаемая сумма объекта выше или примерно равна его остаточной стоимости, то обесценения объекта не наблюдается. В отчетности стоимость такого объекта отражается в размере остаточной стоимости.

320. Если возмещаемая сумма объекта существенно<sup>1</sup> ниже его остаточной стоимости, то в отчетности объект должен быть отражен по стоимости, равной его возмещаемой сумме.

321. Выявленное обесценение объекта основных средств не изменяет его первоначальную (переоцененную) стоимость и отражается отдельно (п. 39 ФСБУ 6/2020).

322. Как было сказано выше (см. п. 87 настоящих Разъяснений), считаем возможным (до официального согласования с Минфином России) для обобщения информации по обесценению объектов основных средств (равно как и незавершенных капитальных вложений) использовать синтетический балансовый счет 06.

Для учета обесценения объектов основных средств рекомендуем использовать субсчет 06-2 «Обесценение объектов основных средств».

323. Если объект ранее переоценивался, то сумма выявленного обесценения по нему уменьшает размер накопленной по нему дооценки и отражается записью:

*Дебет счета 83 (субсчет «Переоценка основных средств»)  
Кредит счета 06 (субсчет «Обесценение основных средств»).*

324. Если объект ранее не переоценивался, то его обесценение признается прочими расходами, не уменьшающими налогооблагаемую прибыль.

325. Отражение таких расходов ведет к образованию постоянной разницы (п. 4 ПБУ 18/02) и начислению постоянного налогового расхода (п. 7 ПБУ 18/02).

Таким образом, выявленное обесценение объектов основных средств в этом случае в регистрах бухгалтерского учета подлежит отражению записями:

---

<sup>1</sup> Уровень существенности в данном случае организация должна определить самостоятельно. Он может быть закреплен в учетной политике или определяться по каждому объекту на основании отдельной справки-расчета, утвержденной руководством организации.

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 06 (субсчет «Обесценение объектов основных средств»);*

*Дебет счета 99 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»).*

326. В следующем отчетном периоде возмещаемая сумма по данному объекту может увеличиться. В этом случае необходимо уменьшить сумму выявленного ранее обесценения записью:

*Дебет счета 06 (субсчет «Обесценение объектов основных средств») Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы»).*

Полученные доходы не признаются для целей налогообложения прибыли (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Возникает постоянная налоговая разница с начислением постоянного налогового дохода записью:

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль») Кредит счета 99.*

### **Списание объекта основных средств**

327. Объект может быть списан с учета, в частности (п. 40 ФСБУ 6/2020):

- при прекращении использования этого объекта вследствие его физического или морального износа при отсутствии перспектив продажи или возобновления использования;
- при передаче этого объекта другому лицу в связи с его продажей, меной, передачей в виде вклада в капитал другой организации, передачей в некоммерческую организацию;
- при физическом выбытии этого объекта в связи с его утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией и другими чрезвычайными ситуациями;
- при истечении нормативно допустимых сроков или других предельных параметров эксплуатации этого объекта, в результате чего его использование организацией становится невозможным;

- при прекращении организацией деятельности, в которой использовался этот объект, при отсутствии возможности его использования в продолжающейся деятельности;
- по другим объективным причинам.

**Списание объекта основных средств  
при прекращении его использования  
вследствие физического либо морального износа**

328. Объект основных средств, длительное время находящийся в эксплуатации, неминуемо подвергается физическому износу. Одновременно с этим он может устареть и морально. И в конце срока своего полезного использования (или еще до его истечения) уже не в полной мере может выполнять свои функции.

329. Организация может принять технически и экономически обоснованное решение, что расходы на использование такого объекта, включая затраты на его ремонт и обслуживание, будут выше, чем доходы от его дальнейшего использования. Его ликвидация, таким образом, принесет меньше расходов, чем последующая эксплуатация.

330. Прекращение использования актива в качестве объекта основных средств (с последующей ликвидацией) влечет его списание с баланса организации (п. 41 ФСБУ 6/2020).

Основанием для списания объекта с учета должен быть признан первичный учетный документ, формируемый на основе соответствующего организационно-распорядительного документа руководства организации (приказа, распоряжения и пр.), подтверждающий невозможность использования данного актива в качестве объекта основных средств по причине его физического износа либо морального устаревания.

331. Образцом такого первичного документа может служить, например, Акт о списании основных средств по форме ОС-4 (ОС-4а, ОС-4б).

Обязанность по заполнению Акта на списание должна быть возложена на назначенную руководством организации



комиссию, состоящую из сотрудников соответствующих технических (производственных) подразделений.

В Акте указываются, в количественном выражении:

- основания (причины) списания объекта;
- сведения о его состоянии на дату списания;
- краткая индивидуальная характеристика объекта;
- затраты на его ликвидацию (демонтаж);
- сведения о количестве и стоимости оприходованных запасов, пригодных к дальнейшему использованию или продаже.

332. Поступивший в бухгалтерию Акт далее заполняется уже ее сотрудниками, которые производят (по необходимости) денежную оценку содержащейся в нем информации.

После утверждения Акта сведения о ликвидации и списании объекта вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объекта, объектов и группового учета объектов основных средств (формы № ОС-6, ОС-6а, ОС-6б).

333. Данные первичные документы должны храниться в организации не менее пяти лет после списания объекта.

334. Списание первоначальной стоимости объекта следует отразить записью:

*Дебет счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»)  
Кредит счета 01.*

Списание накопленной амортизации по этому объекту – записью:

*Дебет счета 02 Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»).*

335. При поступлении данного объекта организация могла принять решение о начале начисления амортизации по нему, как непосредственно с даты принятия его к учету, так и со следующего месяца (подп. «а» п. 33 ФСБУ 6/2020).

Прекращение начисления амортизации по нему должно быть произведено в аналогичном порядке (подп. «б» п. 33 ФСБУ 6/2020) – также либо с даты списания, либо с месяца, следующего за месяцем списания объекта.

Экономически целесообразно начало и прекращение начисления амортизации производить одинаково (с конкретной даты либо со следующего месяца).

336. При полном переносе первоначальной стоимости на затраты (расходы) по производству продукции, выполнению работ, оказанию услуг балансовая стоимость данного объекта равна нулю. Дебетового сальдо по субсчету «Выбытие основных средств» счета 01 в этом случае не возникает. Следовательно, не возникает расходов от списания стоимости данного объекта.

337. Если объект на момент его списания не был полностью самортизирован, то возникает дебетовое сальдо по субсчету «Выбытие основных средств» счета 01 в размере его балансовой стоимости.

Балансовая стоимость объекта, отраженная по дебету счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»), признается расходами отчетного периода, в котором он списан, и отражается записью:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»).*

338. Если в предыдущие отчетные периоды объект подвергался переоценке, то накопленная дооценка подлежит списанию на нераспределенную прибыль (подп. «а» п. 20 ФСБУ 6/2020), в том числе и при применении второго способа списания дооценки, в части недосписанной суммы, записью:

*Дебет счета 84 Кредит счета 83 (субсчет «Переоценка основных средств»).*

339. Затраты на ликвидацию объекта (демонтаж, утилизацию отходов, восстановление окружающей среды и пр.) признаются расходами периода, в котором они были произведены (п. 43 ФСБУ 6/2020).

Затраты на ликвидацию, произведенные собственными силами, списываются на расходы записями:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 25 (23, 70, 69, 10, и др.).*

340. Основанием для списания таких затрат должны служить первичные учетные документы (наряды, акты на списание израсходованных материалов и т.д.).

341. При ликвидации объекта силами привлеченной организации сумма затрат определяется согласно первичному учетному документу, предъявленному подрядчиком (Акту приема-передачи работ, наряд-заказу и т.п.).

Предъявленный подрядчиком НДС (если он является плательщиком налога на добавленную стоимость) подлежит вычету.

Записи в этом случае будут:

*Дебет счета 91 (субсчет Прочие расходы) Кредит счета 60;*

*Дебет счета 19 Кредит счета 60;*

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит счета 19.*

342. При принятии объекта к учету организация имела право включить в его первоначальную стоимость оценочное обязательство (резерв) по его будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды (подп. «ж» п. 10 ФСБУ 26/2020).

В этом случае затраты на ликвидацию объекта подлежат списанию за счет начисленного тогда резерва записями (п. 43 ФСБУ 6/2020):

*Дебет счета 96 Кредит счетов 70, 69, 10, 25, 60 и др.*

343. Понесенные фактические затраты на ликвидацию объекта основных средств могут быть как больше, так и меньше начисленных ранее оценочных обязательств.

344. Превышение размера фактических затрат над величиной оценочных обязательств признается расходами текущего периода.

Записи в этом случае будут:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 25 (23, 70, 69, 10 и др.).*

345. Если фактические затраты оказались меньше установленных оценочных обязательств, то их остатки должны быть признаны доходом периода, в котором была произведена ликвидация, записью:

*Дебет счета 96 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы»).*

346. Эти доходы не увеличивают налогооблагаемую прибыль.

Возникает постоянная разница с начислением постоянного налогового дохода:

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»)  
Кредит счета 99.*

347. При ликвидации объекта могут остаться материальные ценности, пригодные для дальнейшего использования или продажи.

Они принимаются к учету по стоимости, определенной в порядке, установленном п. 16 ФСБУ 5/2019.

В регистрах бухгалтерского учета будут сделаны записи:

*Дебет счета 10 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы»).*

348. В ряде случаев — при списании, к примеру, зданий, сооружений, оборудования и пр. — ликвидация (демонтаж) подлежащего списанию объекта может занять довольно длительный промежуток времени и закончиться уже в следующем отчетном периоде.

В этой ситуации расходы от списания объекта основных средств возникают на дату принятия и вступления в силу документально оформленного решения о прекращении эксплуатации объекта и подготовке его к ликвидации.

349. При этом следует принять во внимание, что в рассматриваемой ситуации списана только стоимость подлежащего ликвидации объекта. Сам этот объект, после прекращения его эксплуатации и до завершения ликвидации, будет представлять собой имущество, уже не приносящее организации экономические выгоды, но еще ей принадлежащее и имеющее какую-то стоимость.

350. В целях контроля за сохранностью этого имущества следует учитывать его, вплоть до полной ликвидации за балансом, отражать его, например, на забалансовом счете 012, в размере балансовой стоимости объекта или в условной оценке.

351. Исходя из вышеизложенного, записи при списании объекта основных средств, признанного непригодным к дальнейшему использованию, но ликвидация которого еще не завершена, должны быть следующими:

*Дебет счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»)*  
*Кредит счета 01* — списана первоначальная стоимость объекта основных средств, признанного непригодным к дальнейшей эксплуатации;

*Дебет счета 02* *Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»)* — списана накопленная амортизация по объекту основных средств, признанного непригодным к дальнейшей эксплуатации;

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы»)* *Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»)* — балансовая стоимость непригодного к эксплуатации объекта основных средств списана на прочие расходы;

*Дебет счета 84* *Кредит счета 83 (субсчет «Переоценка основных средств»)* — переоценка списанного объекта основных средств отнесена на нераспределенную прибыль;

*Дебет счета 012* — принята к забалансовому учету стоимость имущества, подлежащего ликвидации.

352. При этом следует принять во внимание, что для целей налогообложения прибыли расходы (убытки) от списания недоамортизированных объектов основных средств признаются на дату их ликвидации (подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ).

353. Таким образом, расходы в регистрах бухгалтерского учета в рассматриваемой ситуации возникли раньше, чем для целей налогообложения прибыли, где они будут признаны только в следующем отчетном периоде.

В этом случае возникает вычитаемая временная разница (п. 11 ПБУ 18/02), которая приводит к начислению отложенного налогового актива (п. 14 ПБУ 18/02).

Его начисление подлежит отражению записью:

*Дебет счета 09* *Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»)* (99).

354. Данные факты хозяйственной деятельности подлежат отражению в финансовой (бухгалтерской) отчетности того периода, в котором было прекращено использование данного объекта как основного средства.

355. В следующем периоде были завершены работы по ликвидации объекта и оприходованы оставшиеся после нее материалы, пригодные к дальнейшему использованию или продаже.

356. Затраты по ликвидации объекта собственными силами на основании поступивших первичных документов должны быть отражены записями:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 25 (70, 69, 10 и др.).*

357. Если ликвидация объекта производилась силами привлеченной организации, то записи должны быть:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 60;*

*Дебет счета 19 Кредит счета 60;*

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит счета 19.*

358. Принятие к учету оставшихся при ликвидации объекта запасов, пригодных к дальнейшему использованию или продаже, должно быть отражено записями:

*Дебет счета 10 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы»).*

359. Отраженные в регистрах бухгалтерского учета за прошлый отчетный период расходы (убытки) от списания объекта основных средств признаются расходами, уменьшающими налогооблагаемую прибыль на дату завершения его ликвидации.

Начисленный тогда отложенный налоговый актив подлежит восстановлению записью:

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль») (99) Кредит счета 09.*

**Списание объекта основных средств при его физическом выбытии в связи чрезвычайными ситуациями (утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией)**

360. При наступлении какой-то чрезвычайной ситуации — аварии, стихийного бедствия, хищении объекта основных средств — организация утрачивает данный объект, и он перестает ей использоваться в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг).

361. Для определения действительного размера понесенного ущерба организация должна провести внеплановую инвентаризацию выбывшего имущества в установленном порядке.

362. Проведенная внеплановая инвентаризация должна быть документально оформлена. За образец такого документа может быть взята Инвентаризационная опись основных средств, форма которой (№ ИНВ-1) была утверждена постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88.

Также при этом могли быть утрачены и другие активы организации — запасы, инвентарь и пр. Результат их инвентаризации может быть оформлен в виде Инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей по форме № ИНВ-3.

363. Составленные и утвержденные руководством организации инвентаризационные описи утраченного имущества передаются в бухгалтерию, которая и определяет сумму возникшего ущерба согласно данным бухгалтерского учета.

364. Сравнение данных проведенной инвентаризации с данными бухгалтерского учета может быть произведено путем составления сличительных ведомостей. За их образец можно взять Сличительную ведомость результатов инвентаризации основных средств и Сличительную ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей. Формы этих ведомостей, № ИНВ-18 и ИНВ-19, были утверждены постановлением Госкомстата России № 88.

После составления этих форм и утверждения их руководством будет выявлена окончательная сумма понесенного ущерба по данным бухгалтерского учета.

365. Инструкцией по применению плана счетов для обобщения информации о суммах потерь от порчи и утраты материальных и иных ценностей предназначен балансовый счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Записи на дату утверждения сличительных ведомостей должны быть:

*Дебет счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»)*  
*Кредит счета 01* — списана первоначальная стоимость утраченного объекта основных средств;

*Дебет счета 02 Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»)* — списана накопленная амортизация по утраченному объекту основных средств;

*Дебет счета 94 Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»)* — балансовая стоимость утраченного объекта основных средств признана потерями.

366. В зависимости от случившегося чрезвычайного события порядок и сроки списания выявленных потерь на расходы (убытки) могут быть различными.

367. При **выявленных хищениях** сумма установленного ущерба может быть списана на расходы на дату закрытия уголовного дела (или предварительного следствия) в связи с истечением срока давности либо приостановления его в связи с отсутствием лица, подлежащего привлечению в качестве обвиняемого.

Основания и сроки для возбуждения предварительного следствия и уголовного дела, их приостановления и закрытия установлены Уголовно-процессуальным кодексом (УПК) РФ.

368. На дату постановления о прекращении (приостановлении) предварительного следствия (уголовного дела) сумма ущерба признается расходами и списывается записями:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы»)* *Кредит счета 94.*



369. Данное чрезвычайное событие (хищение, угон и пр.) могло быть предварительно застраховано. При признании его страховым случаем в установленные заключенным договором сроки будет получено страховое возмещение.

Его получение следует признать прочими доходами и отразить записями:

*Дебет счета 51 Кредит счета 76;*

*Дебет счета 76 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы»).*

370. Полученное возмещение не уменьшает сумму понесенного ущерба, а признается доходом в фактически полученном размере.

371. При стихийных бедствиях, пожарах, наводнениях и пр. для отнесения выявленного ущерба на расходы необходимо иметь в наличии, кроме акта инвентаризации, и другие оформленные документы, в частности:

- справку соответствующей службы МЧС России;
- протокол осмотра места происшествия;
- акт о случившемся чрезвычайном происшествии (в нем устанавливают причину его возникновения).

372. При отсутствии (или неустановлении) виновных лиц, что также должно быть подтверждено официальным документом, сумма ущерба признается расходами записью:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 94.*

### **Передача объекта основных средств в уставный капитал другой организации**

373. При формировании (увеличении) уставного капитала хозяйственного общества (акционерного общества, общества с ограниченной ответственностью и т.д.) его учредители (акционеры, участники) имеют право (если только это напрямую не запрещено уставом общества) внести свою долю не только денежными средствами, но и имуществом, в том числе и основными средствами (ст. 34 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», ст. 15 Феде-

рального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

374. В регистрах бухгалтерского учета организации-учредителя (акционера, участника) на дату подписания учредительного договора (договора о приобретении акций, долей) отражается финансовое вложение.

Согласно Инструкции по применению плана счетов для обобщения информации о наличии и движении инвестиций организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы предназначен балансовый счет 58 «Финансовые вложения».

Наличие и движение инвестиций в акции акционерных обществ, уставные (складочные) капиталы других организаций Инструкцией рекомендовано учитывать на субсчете 58-1 «Паи и акции».

375. Аналитический учет по счету 58 следует вести по видам финансовых вложений и объектам, в которые осуществлены эти вложения. Построение аналитического учета также должно обеспечить возможность получения данных о краткосрочных и долгосрочных активах.

Финансовые вложения, осуществленные организацией, отражаются по дебету счета 58 и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений.

376. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим их оплату неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией-учредителем (участником, акционером). Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов (п. 14 Положения по бухгалтерскому учету «Учет

финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденного приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н).

377. Законом об акционерных обществах установлено, что при оплате акций неденежными средствами для определения рыночной стоимости такого имущества должен привлекаться оценщик (п. 3 ст. 34 Закона № 208-ФЗ).

Величина денежной оценки имущества, произведенной учредителями общества и советом директоров (наблюдательным советом) общества, не может быть выше величины оценки, произведенной оценщиком.

Аналогичное требование установлено и п. 2 ст. 15 Закона № 14-ФЗ.

Следовательно, согласованная учредителями стоимость вносимого в уставный капитал акционерного общества (общества с ограниченной ответственностью) объекта, подтвержденная независимым оценщиком, является его рыночной стоимостью.

378. Величина финансового вложения в регистрах бухгалтерского учета учредителя (участника) должна быть равна стоимости объекта, подтвержденной оценщиком.

379. Таким образом, размер финансового вложения в регистрах бухгалтерского учета должен быть равен рыночной стоимости объекта, передаваемого в счет вклада в уставный капитал, и отразиться записью:

*Дебет счета 58 (субсчет «Паи и акции») Кредит счета 76.*

380. Передаваемый в счет вклада объект основных средств подлежит списанию с учета организации-учредителя (акционера) на дату документально подтвержденной передачи объекта.

Выбытие объекта подлежит отразить записями:

*Дебет счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств») Кредит счета 01* — списана первоначальная стоимость передаваемого объекта;

*Дебет счета 02 Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств») —* списана накопленная амортизация по передаваемому объекту.

381. Если объект в предыдущие отчетные периоды подвергался переоценке, то отраженная по кредиту счета 83 переоценка подлежит списанию на нераспределенную прибыль записью:

*Дебет счета 83 Кредит счета 84.*

382. Передача основного средства в уставный капитал другой организации влечет за собой обязанность по восстановлению НДС, принятого к вычету при приобретении данного объекта в сумме, пропорциональной его остаточной стоимости (без учета проведенных ранее переоценок) (подп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Восстановление НДС производится в том налоговом периоде (квартале), в котором передается объект основных средств по акту приема-передачи. Восстановленная сумма налога указывается отдельной строкой в документе, которым оформляется передача объекта (абзац 3 подп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Записи при этом должны быть:

*Дебет счета 19 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС»)* — восстановлен налог на добавленную стоимость по переданному объекту.

383. Передача объекта в качестве вклада в уставный капитал будет отражена записями:

*Дебет счета 76 Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»)* — отражена балансовая стоимость переданного объекта;

*Дебет счета 76 Кредит счета 19* — отражена сумма восстановленного налога на добавленную стоимость по переданному объекту.

384. Размер понесенных фактических затрат на это финансовое вложение может быть как меньше, так и больше, чем его согласованная учредителями величина.

385. В первом случае она признается доходом организации, не увеличивающим его налогооблагаемую прибыль.

Записи будут:

*Дебет счета 76 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы»)* — отражены доходы от приобретения финансового вложения, оплаченные неденежными средствами;

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»)*  
*Кредит счета 99* — отражен постоянный налоговый доход от суммы дохода, не увеличивающего налогооблагаемую прибыль.

386. Если понесенные затраты оказались больше суммы финансового вложения, то разница признается расходами в регистрах бухгалтерского учета, не уменьшающими налогооблагаемую прибыль.

Записи будут:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы»)* *Кредит счета 76* — отражены расходы от приобретения финансового вложения, оплаченные неденежными средствами;

*Дебет счета 99 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»)* — отражен постоянный налоговый расход от суммы расходов, не уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

### **Продажа объекта основных средств**

387. Объект, дальнейшее использование которого организацией признано экономически нецелесообразным (либо по каким-то другим причинам), может быть продан другому лицу согласно заключенному между ними договору купли-продажи.

По такому договору продавец обязуется за плату передать покупателю право собственности на указанное имущество.

388. Право собственности может перейти к покупателю в момент передачи имущества, что подтверждается подписанием соответствующего приемопередаточного акта.

В регистрах бухгалтерского учета проданный объект основных средств подлежит списанию на дату перехода права собственности записями:

*Дебет счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств») Кредит счета 01* — списана первоначальная стоимость проданного объекта основных средств;

*Дебет счета 02 Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»)* — списана накопленная амортизация по проданному объекту основных средств.

389. Если проданный объект в предыдущие годы подвергался переоценке, то сумма переоценки, отраженная как добавочный капитал, должна увеличить размер нераспределенной прибыли записью:

*Дебет счета 83 Кредит счета 84.*

Дальнейшие операции отражаются следующими записями:

*Дебет счета 62 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы»)* — отражена сумма выручки, полученной (подлежащей получению) от покупателя;

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС»)* — НДС, подлежащий получению от покупателя;

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»)* — списана балансовая стоимость проданного объекта основных средств.

390. По условиям заключенного договора право собственности к покупателю может перейти позже его документально подтвержденной передачи. Например, после полной оплаты, или после наступления каких-то других событий, предусмотренных договором.

391. Также, в соответствии с гражданским законодательством, право собственности на объекты недвижимости переходит к покупателю на дату регистрации этого перехода в Едином государственном реестре недвижимости (ЕГРН).

392. Следовательно, на дату передачи такого объекта и подписания приемопередаточного акта распоряжаться объектом будет уже покупатель, а числиться владельцем — еще продавец.

393. Фактическое выбытие объекта основных средств в учете продавца в этом случае должно быть отражено записями:

*Дебет счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»)*  
*Кредит счета 01* — списана первоначальная стоимость переданного объекта основных средств;

*Дебет счета 02 Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»)* — списана накопленная амортизация по переданному объекту основных средств;

*Дебет счета 83 Кредит счета 84* — списана переоценка переданного объекта основных средств;

*Дебет счета 45 Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»)* — отражена передача объекта основных средств покупателю.

394. При этом следует иметь в виду, что для целей налогообложения доходы от продажи объектов недвижимости увеличивают налогооблагаемую прибыль на дату передачи этого объекта покупателю (п. 3 ст. 271 НК РФ). Балансовая (остаточная) стоимость объекта, равно как и другие расходы, связанные с его продажей, соответственно, ее уменьшают.

395. Договорная стоимость объекта увеличивает налогооблагаемую базу по налогу на добавленную стоимость в аналогичном порядке — на дату документально подтвержденной передачи объекта покупателю.

В бухгалтерском учете указанные операции найдут следующее отражение:

*Дебет счета 76 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС»)* — начислен налог на добавленную стоимость от продажной стоимости объекта;

*Дебет счета 09 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»)* (или 99) — начислен отложенный налоговый актив от продажной стоимости переданного объекта;

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»)* (или 99) *Кредит счета 77* — начислено отложенное налоговое обязательство от балансовой стоимости переданного объекта.

396. На дату государственной регистрации перехода права собственности в ЕГРН продавец обязан отразить выручку от продажи объекта в регистрах бухгалтерского учета.

Записи должны быть:

*Дебет счета 62 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие расходы»)* — отражена выручка, полученная (подлежащая получению) от покупателя объекта основных средств;

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»)* (или 99) *Кредит счета 09* — погашен отложенный налоговый актив, начисленный при передаче объекта покупателю;

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы»)* *Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС»)* — начислен НДС, подлежащий получению от покупателя в составе выручки;

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС»)* *Кредит счета 76* — погашена сумма НДС, начисленного при передаче объекта покупателю;

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы»)* *Кредит счета 45* — списана балансовая стоимость объекта, проданного покупателю;

*Дебет счета 77 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»)* (или 99) — погашено отложенное налоговое обязательство, начисленное при передаче объекта покупателю.

397. Организация может принять экономически обоснованное решение вначале прекратить использование объекта, и только потом выставить его на продажу.

398. На момент прекращения (использования) объекта по назначению, то есть в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), данный объект перестает быть основным средством.

399. Он подлежит переквалификации в другой вид активов организации. Например, его можно учесть, как долгосрочный актив к продаже (п. 10.1 Положения по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02, утвержденного приказом Минфина России от 2 июля 2002 г. № 66н).



400. Долгосрочные активы к продаже подлежат учету в составе оборотных активов обособленно от других активов.

Актив должен быть оценен по балансовой стоимости основного средства на момент его переклассификации. Их последующая оценка осуществляется в порядке, предусмотренном для оценки запасов (п. 10.2 ПБУ 16/02).

Считаем допустимым для учета долгосрочных активов к продаже использовать балансовый счет 41 «Товары».

401. Принятие решения о прекращении использования объекта как основного средства и подготовке его к продаже должно быть отражено записями:

*Дебет счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»)*  
*Кредит счета 01* — списана балансовая стоимость объекта;

*Дебет счета 02 Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»)* — списана накопленная амортизация по объекту.

Если объект до этого подвергался переоценке, то ее сумму следует списать записью:

*Дебет счета 83 Кредит счета 84.*

Далее выставленный на продажу объект должен быть отражен в учете, как товар, записью:

*Дебет счета 41 Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»).*

402. За период между выводом объекта из эксплуатации и его продажей организация может нести какие-то затраты на его содержание, обслуживание, хранение и пр. Их следует признать издержками обращения и ежемесячно относить на расходы записями:

*Дебет счета 44 Кредит счетов 60, 70, 69 и др.;*

*Дебет счета 90 (субсчет «Себестоимость продаж»)*  
*Кредит счета 44.*

403. При продаже объекта следует иметь в виду, что право собственности передается не на основное средство (внеоборотный актив), а на актив, предназначенный для продажи (товар).

Следовательно, в регистрах бухгалтерского учета его продажа подлежит отражению, как и продажа любого другого товара, записями по счету 90 «Продажи».

404. Если, по заключенному договору право собственности на товар переходит на момент его передачи (отгрузки) покупателю, то записи должны быть следующими:

*Дебет счета 62 Кредит счета 90 (субсчет «Выручка»)* — отражена сумма выручки, полученной (подлежащей получению) от покупателя;

*Дебет счета 90 (субсчет «НДС») Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС»)* — НДС, подлежащий получению от покупателя;

*Дебет счета 90 (субсчет «Себестоимость продаж») Кредит счета 41 (субсчет «Долгосрочные активы к продаже»)* — списана учетная стоимость проданного товара.

405. Если по условиям договора либо согласно действующему законодательству право собственности на переданный (отгруженный) товар переходит к покупателю на других условиях, то продажа актива должна быть отражена записями:

*Дебет счета 45 Кредит счета 41 (субсчет «Долгосрочные активы к продаже»)* — отражена передача товара покупателю;

*Дебет счета 76 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС»)* — начислен налог на добавленную стоимость от продажной стоимости товара;

*Дебет счета 09 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»)* (или 99) — начислен отложенный налоговый актив от продажной стоимости переданного товара;

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»)* (или 99) *Кредит счета 77* — начислено отложенное налоговое обязательство от учетной стоимости переданного товара.

406. На дату перехода права собственности на товар продавец обязан отразить выручку от его продажи записями:

*Дебет счета 62 Кредит счета 90 (субсчет «выручка»)* — отражена выручка, полученная (подлежащая получению) от покупателя;

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»)* (или 99) *Кредит счета 09* – погашен отложенный налоговый актив, начисленный при передаче товара покупателю;

*Дебет счета 90 (субсчет «НДС»)* *Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС»)* – начислен НДС, подлежащий получению от покупателя в составе выручки;

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС»)* *Кредит счета 76* – погашена сумма НДС, начисленного при передаче товара покупателю;

*Дебет счета 90 (субсчет «Себестоимость продаж»)* *Кредит счета 45* – списана учетная стоимость товара, проданного покупателю;

*Дебет счета 77* *Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»)* (или 99) – погашено отложенное налоговое обязательство, начисленное при передаче товара покупателю.

## **V. Раскрытие информации по учету затрат на капитальные вложения и объекты основных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности**

### **Нормативные правовые акты, регулирующие учет капитальных вложений и основных средств**

407. При раскрытии информации по учету затрат на капитальные вложения и основные средства в бухгалтерской (финансовой) отчетности организация должна руководствоваться:

- Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;
- Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н;
- Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденным приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н;
- Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденным приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н;
- Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденным приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н;
- Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утвержденным приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н;

- Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденным приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н;
- Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденным приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н;
- Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утвержденным приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н;
- Положением по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02, утвержденным приказом Минфина России от 2 июля 2002 г. № 66н;
- Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008), утвержденным приказом Минфина России от 26 октября 2008 г. № 106н;
- Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденным приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н;
- Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», утвержденным приказом Минфина России от 16 апреля 2021 г. № 62н;
- Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н;
- Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н;
- другими применимыми нормативными актами Минфина России.

## **Порядок раскрытия информации об основных средствах и капитальных вложениях в бухгалтерской (финансовой) отчетности**

### **Бухгалтерский баланс (форма № 1)**

408. Бухгалтерский баланс как часть финансовой отчетности организации представляет собой группировку активов организации и источников их образования в денежном выражении на отчетную дату.

409. По строке **1158 «Основные средства»** необходимо показать балансовую стоимость основных средств, имеющихся в организации на конец отчетного периода. В регистрах бухгалтерского учета ее размер определяется как разница между дебетовым сальдо по счету 01 и кредитовым сальдо по счетам 02 и 06.

410. Также по этой строке необходимо показать существенную стоимость незаконченных капитальных вложений (дебетовое сальдо по счету 08 за вычетом кредитового сальдо по счету 06) и других связанных с ними затрат.

К таким затратам могут быть отнесены:

- стоимость приобретенного для последующего монтажа оборудования (дебетовое сальдо по счету 07);
- предварительная оплата поставщикам (подрядчикам, исполнителям), связанная с осуществлением капитальных вложений (дебетовое сальдо по счету 60);
- стоимость материалов, непосредственно предназначенных для осуществления капитальных вложений (дебетовое сальдо по счету 10).

411. При несущественности указанных затрат они могут быть показаны по строке **1198 «Прочие внеоборотные активы»**.

412. По строке **1340 «Переоценка внеоборотных активов»** необходимо показать прирост стоимости объектов основных средств после проведения их переоценки. В регистрах бухгалтерского учета ее размер определяется как кредитовое сальдо по счету 83 (субсчет «Переоценка основных средств»).

### **Отчет о финансовых результатах (форма № 2)**

413. Отчет о финансовых результатах характеризует финансовые результаты деятельности организации (полученные доходы и понесенные расходы) за отчетный период.

414. **По строке 2358 «Прочие расходы»** необходимо показать расходы (убытки), связанные со списанием и прочим выбытием основных средств и незавершенных капитальных вложений. В регистрах бухгалтерского учета информация о них группируется по дебету счета 91 (субсчет «Прочие расходы») в корреспонденции со счетами 01 (субсчет «Выбытие основных средств»), 08.

415. Также по этой строке могут быть показаны расходы, связанные с проведением переоценки основных средств, а также выявлении обесценения в случае уменьшения их справедливой стоимости (возмещаемой суммы) по сравнению с первоначальной. В регистрах бухгалтерского учета информация о них группируется по дебету счета 91 в корреспонденции со счетами 01, 02, 06.

### **Отчет об изменениях капитала (форма № 3)**

416. Отчет об изменениях капитала характеризует движение капитала организации — уставного, добавочного, резервного, нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), а также собственных акций, выкупленных у акционеров, — за отчетный период.

Увеличение (или уменьшение) добавочного капитала подлежит отражению по графе 5 Отчета.

417. **По строке 3320 «Переоценка имущества»** необходимо указать прирост стоимости основных средств при проведении их переоценки. В регистрах бухгалтерского учета информация о ней определяется как разница между кредитовыми и дебетовыми оборотами по счету 83 (субсчет «Переоценка основных средств») в корреспонденции со счетами 01 и 02.

418. По строке **3330 «Переоценка имущества»** необходимо указать уменьшение стоимости основных средств при проведении их переоценки либо выявлении обесценения. В регистрах бухгалтерского учета информация о ней определяется как разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами по счету 83 (субсчет «Переоценка основных средств») в корреспонденции со счетами 01, 02, 06.

Также по этой строке необходимо указать уменьшение добавочного капитала (суммы переоценки) в связи с выбытием основных средств, которые ранее переоценивались. В регистрах бухгалтерского учета информация о нем определяется как дебетовый оборот по счету 83 (субсчет «Переоценка основных средств») в корреспонденции со счетом 84.

#### **Отчет о движении денежных средств (форма № 4)**

419. Отчет о движении денежных средств характеризует движение (поступление и расходование) денежных средств и денежных эквивалентов организации за отчетный период.

В Разделе II Отчета указывается движение денежных средств (поток) от инвестиционных операций, связанных с приобретением и продажей внеоборотных активов.

420. По строке **4219 «Поступления от продажи внеоборотных активов (кроме финансовых вложений)»** необходимо указать поступившую на расчетные счета или в кассу выручку от продажи основных средств, незавершенных капитальных вложений, оборудования к установке. В регистрах бухгалтерского учета информация о ней определяется как дебетовые обороты по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 62, 76.

421. По строке **4221 «Платежи в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов»** необходимо указать уплаченные с расчетных счетов или из кассы денежные



средства, затраченные на осуществление капитальных вложений. В регистрах бухгалтерского учета информация о них определяется как кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 60, 76.

## **Раздел 2 «Основные средства» Пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах**

422. Пояснения к Балансу и Отчету о финансовых результатах входят в состав годовой бухгалтерской отчетности.

Сведения в Пояснениях более подробно расшифровывают числовые показатели соответствующих строк Баланса и Отчета о финансовых результатах. В Пояснениях также раскрываются сведения об учетной политике и предоставляется дополнительная информация, отсутствующая в формах, но без которой нельзя достоверно оценить финансовое положение.

### **Раздел 2.1. Наличие и движение основных средств**

423. В этом разделе Пояснений указывается информация о наличии, поступлении, переоценке, выбытии объектов основных средств в целом по счету 01 (строка 5200) и в том числе по группам (коды строк 5201 – 520...)

В регистрах бухгалтерского учета информация о них определяется на основании оборотов по счетам 01, 02, 83.

### **Раздел 2.2. Незавершенные капитальные вложения**

424. В этом разделе Пояснений указывается информация о наличии, осуществлении, завершении и списании капитальных вложений в целом (строка 5240) и в том числе по группам (строки 5241 – 524...).

В регистрах бухгалтерского учета информация о них определяется на основании дебетовых и кредитовых оборотов по счету 08.

**Раздел 2.3. Изменение стоимости основных средств  
в результате достройки, дооборудования, реконструкции  
и частичной ликвидации**

425. В этом разделе Пояснений указывается информация об увеличении стоимости основных средств при их достройке (дооборудовании, реконструкции) или уменьшении при частичной ликвидации

В регистрах бухгалтерского учета информация о них определяется на основании оборотов по счету 01 в корреспонденции со счетом 08.

**Условные примеры операций по учету капитальных вложений и основных средств**

**Пример 1. Порядок отражения в учете капитальных вложений при отсрочке (рассрочке) платежа на срок более 12 месяцев.**

Организация заключила договор поставки объекта основных средств стоимостью 6 млн руб., в том числе НДС — 1 млн руб.

По условиям договора оплата задолженности поставщику предусмотрена через полтора года (18 месяцев) после отгрузки имущества и получения его покупателем.

При оплате в более короткий срок стоимость этого актива составила бы (без учета налога на добавленную стоимость) 4,64 млн руб.

Принятие к учету затрат на капитальные вложения в этом случае подлежит отражению записями:

*Дебет счета 08 Кредит счета 60 — 4 640 000 руб.* — отражены затраты на капитальные вложения;

*Дебет счета 19 Кредит счета 60 — 1 000 000 руб.* — отражена сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате поставщику по условиям договора;

*Дебет счета 76 Кредит счета 60 — 360 000 руб.* — отражена разница между признанными затратами на капитальные вложения и суммой возникшей кредиторской задолженности перед поставщиком (5 000 000 руб. — 4 640 000 руб.).

Со следующего месяца указанная разница равными долями признается прочими расходами организации в течение всего периода отсрочки (рассрочки) платежа записями:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 76 — 20 000 руб. (360 000 руб. : 18 мес.).*

**Пример 2. Порядок отражения в учете капитальных вложений, оплата за которые производится неденежными средствами**

Организация заключила договор поставки объекта основных средств стоимостью 6 млн руб., в том числе НДС — 1 млн руб.

В счет оплаты поставки объекта условиями договора предусмотрено оказание услуг поставщику на эту же сумму.

Поступление объекта согласно первичным учетным документам в регистрах бухгалтерского учета покупателя подлежит отражению записями:

*Дебет счета 08 Кредит счета 60 — 5 000 000 руб.* — поступил объект основных средств;

*Дебет счета 19 Кредит счета 60 — 1 000 000 руб.* — НДС, предъявленный поставщиком.

Принятие к учету фактических затрат по капитальным вложениям по условиям данного договора считается поступлением предварительной оплаты от заказчика за подлежащие оказанию услуги.

Следовательно, организация должна отразить у себя в учете полученную предварительную оплату в той же сумме и начислить НДС от ее поступления.

Записи будут:

*Дебет счета 62 (субсчет «Предварительная оплата»)*  
*Кредит счета 60 — 6 000 000 руб.;*

*Дебет счета 76 (субсчет «НДС с предоплаты»)* *Кредит*  
*счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») — 1 000 000 руб.*

Принятие к учету объекта основных средств после признания его пригодным к эксплуатации будет отражено записями:

*Дебет счета 01 Кредит счета 08 — 5 000 000 руб.;*

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит*  
*счета 19 — 1 000 000 руб.*

Оказание услуг заказчику (поставщику оборудования) — записями:

*Дебет счета 62 Кредит счета 90 (субсчет «Выручка») —*  
*6 000 000 руб.;*

*Дебет счета 90 (субсчет «НДС») Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») — 1 000 000 руб.;*

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит счета 76 (субсчет «НДС с предоплаты») — 1 000 000 руб.;*

*Дебет счета 62 (субсчет «Предварительная оплата») Кредит счета 62 — 6 000 000 руб.*

**Пример 3. Порядок начисления амортизации по объекту основных средств линейным способом**

*Организация в феврале текущего года приобрела и приняла к учету объект основных средств первоначальной стоимостью 9 млн руб. (без учета НДС).*

*Срок полезного использования, согласно технической документации производителя и решению руководства, установлен равным пяти годам.*

*Организация намерена эксплуатировать объект до достижения им полного физического и морального износа и не планирует его продавать.*

*Ликвидационную стоимость объекта решено признать равной нулю.*

*Начисление амортизации по объекту начинается с месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету.*

*Принятие объекта к учету в регистрах бухгалтерского учета за февраль надлежит отразить записями:*

*Дебет счета 08 Кредит счета 60 — 9 000 000 руб. — получен объект основных средств от поставщика;*

*Дебет счета 01 Кредит счета 08 — 9 000 000 руб. — приобретенный объект признан основным средством.*

*Начиная с марта по данному объекту начнется начисление амортизации по 1 800 000 руб. в год (по 150 000 руб. в месяц), что будет отражаться записями:*

*Дебет счета 20 (23, 25, или др.) Кредит счета 02 — 150 000 руб.*

*Вся стоимость объекта будет перенесена на затраты по производству продукции через пять лет.*

**Пример 4. Порядок начисления амортизации по объекту основных средств способом уменьшаемого остатка**

Организация в феврале текущего года приобрела и приняла к учету объект основных средств первоначальной стоимостью 9 млн руб. (без учета НДС).

Срок полезного использования, согласно технической документации производителя и решению руководства, установлен равным пяти годам.

Организация намерена эксплуатировать объект до достижения им полного физического и морального износа и не планирует его продавать.

Ликвидационную стоимость объекта решено признать равной нулю.

Начисление амортизации по объекту начинается с месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету.

Амортизация по данному объекту начисляется исходя из остаточной стоимости объекта (его первоначальной стоимости за минусом накопленной амортизации) на начало отчетного периода, нормы амортизации, равной 20%, и повышающего коэффициента к норме амортизации в размере 2,5.

Принятие объекта к учету в регистрах бухгалтерского учета за февраль надлежит отразить записями:

*Дебет счета 08 Кредит счета 60 — 9 000 000 руб.* — получен объект основных средств от поставщика;

*Дебет счета 01 Кредит счета 08 — 9 000 000 руб.* — приобретенный объект признан основным средством.

**За первый год** (с марта и по февраль следующего года) включительно по данному объекту будет начислена амортизация в размере 4 500 000 руб. ( $9\,000\,000 \text{ руб.} \times 20\% \times 2,5$ ), по 375 000 руб. в месяц ( $4\,500\,000 \text{ руб.} : 12 \text{ мес.}$ ).

Остаточная стоимость объекта, таким образом, будет равна 4 500 000 руб. ( $9\,000\,000 \text{ руб.} - 4\,500\,000 \text{ руб.}$ ).

**За второй год** (также с марта по февраль) амортизация будет начислена в размере 2 250 000 руб. ( $4\,500\,000 \text{ руб.} \times 20\% \times 2,5$ ), по 187 500 000 руб. в месяц ( $2\,250\,000 \text{ руб.} : 12 \text{ мес.}$ ).

Остаточная стоимость объекта будет равна 2 250 000 руб. ( $4\,500\,000 \text{ руб.} - 2\,250\,000 \text{ руб.}$ ).

**За третий год** амортизация будет начислена в размере 1 125 000 руб. ( $2\,250\,000 \text{ руб.} \times 20\% \times 2,5$ ), по 93 750 руб. в месяц ( $1\,125\,000 \text{ руб.} : 12 \text{ мес.}$ ).

Остаточная стоимость будет равна 1 125 000 руб. ( $2\,250\,000 \text{ руб.} - 1\,125\,000 \text{ руб.}$ ).

**За четвертый год** амортизация будет начислена в размере 562 500 руб. ( $1\,125\,000 \text{ руб.} \times 20\% \times 2,5$ ), по 46 875 руб. в месяц ( $562\,500 \text{ руб.} : 12 \text{ мес.}$ ).

Остаточная стоимость будет равна 562 500 руб. ( $1\,125\,000 \text{ руб.} - 562\,500 \text{ руб.}$ ).

**За пятый (последний) год** амортизация (исходя из установленного алгоритма) должна быть начислена в размере 281 250 руб. ( $562\,500 \text{ руб.} \times 20\% \times 2,5$ ), по 23 437,5 руб. в месяц ( $281\,250 \text{ руб.} : 12 \text{ мес.}$ ).

Остаточная стоимость объекта по истечении срока его полезного использования составит, таким образом, 281 250 руб. ( $562\,500 \text{ руб.} - 281\,250 \text{ руб.}$ ).

Допускается также перенести ее на затраты в течение последнего года срока полезного использования.

Таким образом, по условиям рассматриваемого примера, в последний (пятый) год сумма амортизации будет такой же, как и за четвертый год, — 562 500 руб. в год, или 46 875 руб. в месяц.

**Пример 5. Порядок начисления амортизации по объекту основных средств способом уменьшаемого остатка (второй вариант)**

*Организация в феврале текущего года приобрела и приняла к учету объект основных средств первоначальной стоимостью 9 млн руб. (без учета НДС).*

*Срок полезного использования, согласно технической документации производителя и решению руководства, установлен равным пяти годам.*

*Организация намерена эксплуатировать объект до достижения им полного физического и морального износа и не планирует его продавать.*

*Ликвидационную стоимость объекта решено признать равной нулю.*

*Начисление амортизации по объекту начинается с месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету.*

*По данному объекту в первый год эксплуатации (с марта текущего года по февраль следующего) затраты должны быть списаны в размере 30% первоначальной стоимости объекта, во второй — 25%, в третий — 20%, в четвертый — 15%, в пятый — 10%.*

Принятие объекта к учету в регистрах бухгалтерского учета за февраль надлежит отразить записями:

*Дебет счета 08 Кредит счета 60 — 9 000 000 руб.* — получен объект основных средств от поставщика;

*Дебет счета 01 Кредит счета 08 — 9 000 000 руб.* — приобретенный объект признан основным средством.

Расчет ежемесячной амортизации представлен в табл. 1.

Таблица 1

№ п/п	Год	Годовая сумма амортизации (руб.)	Ежемесячная сумма амортизации (руб.)
1	Первый год эксплуатации	2 700 000	225 000
2	Второй год эксплуатации	2 250 000	187 500
3	Третий год эксплуатации	1 800 000	150 000
4	Четвертый год эксплуатации	1 350 000	112 500
5	Пятый год эксплуатации	900 000	75 000
	Итого	9 000 000	—



Таким образом, при использовании способа уменьшаемого остатка в первые два года эксплуатации объекта сумма амортизации будет начисляться в большем размере, чем при линейном способе. В третий год она такая же, а далее — уже меньше.

И если производительность данного оборудования примерно такая же (то есть снижается на 5% каждый год), то в себестоимость единицы учета выпускаемой продукции (выполняемых работ) все пять лет будет включаться одинаковая сумма амортизации.

**Пример 6. Порядок начисления амортизации по объекту основных средств исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении) по упрощенному варианту**

*Организация в феврале текущего года приобрела и приняла к учету объект основных средств первоначальной стоимостью 9 млн руб. (без учета НДС).*

*Согласно технической документации на данный объект, он рассчитан на выпуск примерно 8 млн единиц продукции за 5 лет.*

*Организация намерена эксплуатировать объект до достижения им полного физического и морального износа и не планирует его продавать.*

*Ликвидационную стоимость объекта решено признать равной нулю.*

Принятие объекта к учету в регистрах бухгалтерского учета за февраль надлежит отразить записями:

*Дебет счета 08 Кредит счета 60 — 9 000 000 руб. — получен объект основных средств от поставщика;*

*Дебет счета 01 Кредит счета 08 — 9 000 000 руб. — приобретенный объект признан основным средством.*

Так называемая «сметная ставка» амортизации составит 1,125 руб./ед. (9 000 000 руб. : 8 000 000 ед.) .

Расчет амортизации за первый год эксплуатации (февраль текущего года – январь следующего года) представлен в табл. 1.

Таблица 1

№ п/п	Месяц	Количество продукции (ед.)	Сметная ставка амортизации	Сумма амортизации, руб. (гр. 3 × гр. 4)
1	2	3	4	5
1	Февраль	90 000	1,125 руб./ед.	101 250
2	Март	110 000	1,125 руб./ед.	123 750
3	Апрель	125 000	1,125 руб./ед.	140 625
4	Май	130 000	1,125 руб./ед.	146 250
5	Июнь	132 000	1,125 руб./ед.	148 500
6	Июль	133 000	1,125 руб./ед.	149 625
7	Август	135 000	1,125 руб./ед.	151 875
8	Сентябрь	138 000	1,125 руб./ед.	155 250
9	Октябрь	140 000	1,125 руб./ед.	157 500
10	Ноябрь	119 000	1,125 руб./ед.	133 875
11	Декабрь	140 000	1,125 руб./ед.	157 500
12	Январь	126 000	1,125 руб./ед.	141 750
	Итого	1 518 000	—	1 707 750

**Пример 7. Порядок начисления амортизации по объекту основных средств исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении).**

Организация в феврале текущего года приобрела и приняла к учету объект основных средств первоначальной стоимостью 9 млн руб. (без учета НДС).

*Согласно технической документации на данный объект, он рассчитан на выпуск примерно 8 млн единиц продукции за 5 лет.*

*Организация намерена эксплуатировать объект до достижения им полного физического и морального износа и не планирует его продавать.*

*Ликвидационную стоимость объекта решено признать равной нулю.*

Принятие объекта к учету в регистрах бухгалтерского учета за февраль надлежит отразить записями:

*Дебет счета 08 Кредит счета 60 – 9 000 000 руб. – получен объект основных средств от поставщика;*

*Дебет счета 01 Кредит счета 08 – 9 000 000 руб. – приобретенный объект признан основным средством.*

Выпуск продукции за первый год эксплуатации (февраль текущего года – январь следующего года) представлен в табл. 1.

Таблица 1

№ п/п	Месяц	Количество продукции (ед.)
1	Февраль	90 000
2	Март	110 000
3	Апрель	125 000
4	Май	130 000
5	Июнь	132 000
6	Июль	133 000
7	Август	135 000
8	Сентябрь	138 000
9	Октябрь	140 000
10	Ноябрь	119 000
11	Декабрь	140 000
12	Январь	126 000
	Итого	1 518 000

Расчет амортизации за этот период представлен в табл. 2.

Таблица 2

Месяц	Выпущено изделий (ед.)	Срок полезного использования (ед.)		Норма амортизации (%/%) (гр. 2 : гр. 4)	Остаточная стоимость на начало месяца (руб.)	Сумма амортизации (руб.) (гр. 6 × гр. 5)	Остаточная стоимость на конец месяца (руб.) (гр. 6 – гр. 7)
		На начало месяца	На конец месяца(гр. 3 – гр. 2)				
1	2	3	4	5	6	7	8
Февраль	90 000	8 000 000	7 910 000	1,1378	9 000 000	102 402	8 897 598
Март	110 000	7 910 000	7 800 000	1,4103	8 897 598	125 483	8 772 115
Апрель	125 000	7 800 000	7 675 000	1,6287	8 772 115	142 871	8 629 244
Май	130 000	7 675 000	7 545 000	1,7230	8 629 244	148 682	8 480 562
Июнь	132 000	7 545 000	7 413 000	1,7807	8 480 562	151 013	8 329 549
Июль	133 000	7 413 000	7 280 000	1,8269	8 329 549	152 173	8 177 376
Август	135 000	7 280 000	7 145 000	1,8894	8 177 376	154 503	8 022 873
Сентябрь	138 000	7 145 000	7 007 000	1,9695	8 022 873	158 010	7 864 863
Октябрь	140 000	7 007 000	6 867 000	2,0387	7 864 863	160 341	7 704 522
Ноябрь	119 000	6 867 000	6 748 000	1,2208	7 704 522	94 057	7 610 455
Декабрь	140 000	6 748 000	6 608 000	2,1187	7 610 455	161 243	7 449 212
Январь	126 000	6 608 000	6 482 000	1,9438	7 449 212	144 798	7 304 414
Итого	1 518 000	8 000 000	6 482 000	—	9 000 000	1 695 586	7 304 414

**Пример 8. Порядок отражения в учете переоценки объектов основных средств**

В группу основных средств, по которой решено произвести переоценку, входят два объекта.

Сведения о стоимости объектов на 31 декабря текущего года представлены в табл. 1.

Таблица 1

Наименование объекта	Первоначальная стоимость, руб.	Срок полезного использования, мес.	Период начисления амортизации, мес.	Ежемесячная сумма амортизации, руб. (гр. 2 : гр. 3)	Накопленная амортизация, руб. (гр. 4 × гр. 5)	Остаточная стоимость, руб. (гр. 2 – гр. 6)
1	2	3	4	5	6	7
А	4 500 000	72	28	62 500	1 750 000	2 750 000
В	6 300 000	75	47	84 000	3 948 000	2 352 000
Итого	10 800 000				5 698 000	5 102 000

Расчет переоценки на конец отчетного периода представлен в табл. 2.

Таблица 2

Наименование объекта	Остаточная стоимость, руб.	Справедливая (текущая рыночная) стоимость, руб.	Коэффициент переоценки (гр. 3 : гр. 2)	Переоцененная первоначальная стоимость, руб. (гр. 2 табл. 1 × гр. 4)	Переоцененная накопленная амортизация, руб. (гр. 6 табл. 1 × гр. 4)
1	2	3	4	5	6
А	2 750 000	3 500 000	1,2726	5 727 000	2 227 000
В	2 352 000	2 000 000	0,8503	5 357 000	3 357 000
Итого	5 102 000	5 500 000		11 084 000	5 584 000

Первоначальная стоимость объекта **А** подлежит увеличению на 1 227 000 руб. (5 727 000 руб. – 4 500 000 руб., амортизация – на 477 000 руб. (2 227 000 руб. – 1 750 000 руб.).

В регистрах бухгалтерского учета данные операции отражаются записями:

*Дебет счета 01 Кредит счета 83 – 1 227 000 руб.;*

*Дебет счета 83 Кредит счета 02 – 477 000 руб.*

В результате добавочный капитал увеличится на 750 000 руб. (1 227 000 руб. – 477 000 руб.).

Первоначальная стоимость объекта **В** после уценки подлежит уменьшению на 943 000 руб. (6 300 000 руб. – 5 357 000 руб., накопленная амортизация – на 591 000 руб. (3 948 000 руб. – 3 357 000 руб.).

Записи по проведенной уценке объекта будут:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 01 – 943 000 руб.;*

*Дебет счета 02 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы») – 591 000 руб.*

Возникший убыток в сумме 352 000 руб. (943 000 руб. – 591 000 руб.) не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Следовательно:

*Дебет счета 99 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль») – 70 400 руб. (352 000 руб. × 20%).*

И в конечном итоге прибыль, остающаяся в распоряжении организации, будет уменьшена на 422 400 руб. (352 000 руб. + 70 400 руб.)

Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет, увеличится на 70 400 руб.

В бухгалтерском балансе на 31 декабря отчетного года должны быть указаны:

- остаточная стоимость объектов с учетом их переоценки по строке 1150 «Основные средства» раздела I «Внеоборотные активы» в сумме 5 500 000 руб.;

- результат дооценки ОС по строке 1340 «Переоценка внеоборотных активов» раздела III «Капитал и резервы» в сумме 750 000 руб.;
- уменьшение прибыли, остающейся в распоряжении организации, по строке 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» раздела III «Капитал и резервы» на сумму 422 400 руб.
- увеличение задолженности перед бюджетом по уплате налога на прибыль по строке 1520 «Краткосрочная кредиторская задолженность» раздела V «Краткосрочные обязательства» на сумму 70 400 руб.

В отчете о финансовых результатах показываются:

- результат уценки объекта В по строке 2350 «Прочие расходы» в размере 352 000 руб.;
- постоянный налоговый расход по строке 2412 «Отложенный налог на прибыль» в размере 70 200 руб.
- результат дооценки объекта А по строке 2510 «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» в размере 750 000 руб.

В отчете об изменениях капитала результат дооценки группы ОС в размере 750 000 руб. показывается по строке 3312 «Переоценка имущества» в графе «Добавочный капитал».

В Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах<sup>1</sup> информация о переоцененных основных средствах должна быть отражена в Разделе 2.1 «Наличие и движение основных средств».

Следующая переоценка этой группы основных средств должна быть произведена через год.

Сведения о стоимости объектов на 31 декабря следующего отчетного периода (года) представлены в табл. 3.

---

<sup>1</sup> При условии, что организация применяет формы из Примера оформления пояснений, приведенного в Приложении № 3 к приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н.

Таблица 3

Наименование объекта	Первоначальная стоимость, руб.	Срок полезного использования, мес.	Период начисления амортизации, мес.	Ежемесячная сумма амортизации, руб. (гр. 2 : гр. 3)	Накопленная амортизация, руб. (гр. 4 × гр. 5)	Остаточная стоимость, руб. (гр. 2 – гр. 6)
1	2	3	4	5	6	7
А	5 727 000	72	40	79 540	3 181 600	2 545 400
В	5 357 000	75	59	71 425	4 214 075	1 142 925
Итого	11 084 000				7 395 675	3 688 325

Расчет переоценки на конец отчетного периода представлен в табл. 4.

Таблица 4

Наименование объекта	Остаточная стоимость, руб.	Справедливая (текущая рыночная) стоимость, руб.	Коэффициент переоценки (гр. 3 : гр. 2)	Переоцененная первоначальная стоимость, руб. (гр. 2 табл. 3 × гр. 4)	Переоцененная накопленная амортизация, руб. (гр. 6 табл. 3 × гр. 4)
1	2	3	4	5	6
А	2 545 400	1 700 000	0,6679	3 825 000	2 125 000
В	1 142 925	2 000 000	1,7499	9 374 000	7 374 000
Итого	3 688 325	3 700 000		13 199 000	9 499 000

По объекту А за отчетный год в результате обесценения объекта первоначальная стоимость уменьшилась на 1 902 000 руб. (5 727 000 руб. – 3 825 000 руб.), накопленная амортизация – на 1 056 600 руб. (3 181 600 руб. – 2 125 000 руб.).



Годом ранее, за счет добавленного капитала, первоначальная стоимость была увеличена на 1 227 000 руб., накопленная амортизация — на 477 000 руб.

Следовательно, сейчас необходимо погасить прошлогоднюю переоценку записями:

*Дебет счета 83 Кредит счета 01 — 1 227 000 руб.;*

*Дебет счета 02 Кредит счета 83 — 477 000 руб.*

Остальную сумму уменьшения (уценки) первоначальной стоимости объекта в размере 675 000 руб. (1 902 000 руб. — 1 227 000 руб.) следует признать прочими расходами.

Уменьшение накопленной амортизации на сумму 579 600 руб. (1 056 600 руб. — 477 000 руб.) — прочими доходами.

И записи будут:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 01 — 675 000 руб.;*

*Дебет счета 02 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы») — 579 600 руб.*

Возникший расход в размере 95 400 руб. не уменьшает налогооблагаемую прибыль, следовательно:

*Дебет счета 99 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль») — 19 080 руб. (95 400 руб. × 20%).*

В итоге в результате снижения справедливой (текущей рыночной) стоимости данного объекта возникший год назад добавочный капитал в сумме 750 000 руб. уменьшился до нуля. Также возникли прочие расходы в размере 95 400 руб. (675 000 руб. — 579 600 руб.).

В итоге прибыль, остающаяся в распоряжении организации, уменьшится на 114 480 руб. (95 400 руб. + 19 080 руб.).

По объекту **В** первоначальная стоимость увеличилась на 4 017 000 руб. (9 374 000 руб. — 5 357 000 руб.), накопленная амортизация — на 3 248 925 руб. (7 374 000 руб. — 4 124 075 руб.)

Годом ранее данный объект был уценен.

Его первоначальная стоимость была уменьшена на 943 000 руб., амортизация — на 591 000 руб.

Следовательно, понесенные тогда расходы следует погасить записями:

*Дебет счета 01 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы») — 943 000 руб.;*

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 02 — 591 000 руб.*

Полученный доход в сумме 352 000 руб., равный расходам прошлого года, не увеличивает налогооблагаемую прибыль. Необходимо начислить постоянный налоговый доход записью:

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль») Кредит счета 99 — 70 400 руб.*

Прибыль, остающаяся в распоряжении организации, увеличится в итоге на 422 400 руб. (352 000 руб. + 70 400 руб.).

Остальную сумму переоценки, то есть увеличение первоначальной стоимости объекта на 3 074 000 руб. (4 017 000 руб. – 943 000 руб.), и увеличение амортизации на 2 657 925 руб. (3 248 925 руб. – 591 000 руб.) следует отнести на увеличение добавочного капитала.

Записи будут:

*Дебет счета 01 Кредит счета 83 — 3 074 000 руб.;*

*Дебет счета 83 Кредит счета 02 — 2 657 925 руб.*

В итоге добавочный капитал увеличится на 416 075 руб.

И в итоге после проведения переоценки данной группы основных средств:

- балансовая стоимость стала равной 3 700 000 руб.;
- добавочный капитал уменьшился на 333 925 руб. (750 000 руб. – 416 075 руб.);
- прочие доходы, возникшие в результате переоценки, составили 256 600 руб. (352 000 руб. – 95 400 руб.);
- прибыль, остающаяся в распоряжении организации, увеличилась на 307 920 руб. (422 400 руб. – 114 480 руб.);
- задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль уменьшилась на 51 320 руб. (70 400 руб. – 19 080 руб.).

В бухгалтерском балансе на 31 декабря отчетного года эти данные должны быть указаны:

- остаточная стоимость объектов с учетом их переоценки в сумме 3 700 000 руб. – по строке 1150 «Основные средства» раздела I «Внеоборотные активы»;
- результат дооценки ОС в сумме 416 075 руб. – по строке 1340 «Переоценка внеоборотных активов» раздела III «Капитал и резервы»;
- увеличение прибыли, остающейся в распоряжении организации в сумме 307 920 руб., – по строке 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» раздела III «Капитал и резервы»;
- уменьшение задолженности перед бюджетом по уплате налога на прибыль в сумме 51 320 руб. – по строке 1520 «Краткосрочная кредиторская задолженность» раздела V «Краткосрочные обязательства».

В отчете о финансовых результатах показываются:

- результат уценки объекта А и дооценки объекта В в сумме 256 600 руб. – по строке 2330 «Прочие доходы»;
- постоянный налоговый доход в сумме 51 320 руб. – по строке 2412 «Отложенный налог на прибыль»;
- результат уценки объекта А и дооценки объекта В в сумме (333 925 руб.) (750 000 руб. – 416 075 руб.) – по строке 2510 «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода».

В отчете об изменениях капитала результат дооценки группы ОС в сумме (333 925 руб.) показывается по строке 3312 «Переоценка имущества» в графе «Добавочный капитал».

В Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах информация о переоцененных основных средствах должна быть отражена в Разделе 2.1 «Наличие и движение основных средств».

**Пример 9. Порядок списания с учета объекта основных средств в связи с его ликвидацией**

Организация приняла решение ликвидировать объект основных средств в связи с его физическим износом и дальнейшей невозможностью его эффективного экономического использования при производстве продукции (выполнении работ).

Первоначальная стоимость объекта на дату принятия к учету была равна 6 000 000 руб.

Установленный срок полезного использования — 10 лет (120 мес.).

Ранее объект не переоценивался.

Оценочное обязательство на его демонтаж и утилизацию при принятии объекта к учету не создавалось.

На дату принятия решения (приказа, распоряжения, протокола комиссии и т.п.) объект использовался восемь лет и два месяца (включая месяц, в котором он подлежит ликвидации и списанию).

В акте о ликвидации указаны затраты, предъявленные привлеченной организацией, производившей его демонтаж на сумму 480 000 руб., в том числе 80 000 руб. налога на добавленную стоимость.

Стоимость оприходованных пригодных к дальнейшему использованию (продаже) запасов принята равной 75 000 руб.

Ежемесячно амортизация по объекту начислялась в размере 50 000 руб. (6 000 000 руб. : 120 мес.).

На дату списания его амортизация была начислена в размере 4 900 000 руб. (50 000 руб. × 98 мес.).

Ликвидация объекта, исходя из этих данных, в регистрах бухгалтерского учета должна быть отражена следующими записями:

*Дебет счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»)*  
*Кредит счета 01 — 6 000 000 руб.* — списана первоначальная стоимость ликвидированного объекта;

*Дебет счета 02 Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»)* — 4 900 000 руб. — списана накопленная амортизация по ликвидированному объекту;

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств») — 1 100 000 руб. — балансовая (недоамортизированная) стоимость ликвидированного объекта признана прочими расходами (6 000 000 руб. — 4 900 000 руб.);*

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 60 — 400 000 руб. — затраты на ликвидацию объекта, предъявленные подрядчиком признаны прочими расходами (480 000 руб. — 80 000 руб.);*

*Дебет счета 19 Кредит счета 60 — 80 000 руб. — НДС, предъявленный подрядчиком за ликвидацию объекта;*

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит счета 19 — 80 000 руб. — предъявленный подрядчиком НДС принят к вычету;*

*Дебет счета 10 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы») — 75 000 руб. — оприходованы запасы, пригодные к дальнейшему использованию или продаже.*

Таким образом, расходы при ликвидации объекта составили 1 500 000 руб. (1 100 000 руб. + 400 000 руб.), доходы от поступления материалов, в том числе пригодных к дальнейшему использованию отходов, — 75 000 руб.

Сумма убытка — 1 425 000 руб.

**Пример 10. Порядок списания с учета объекта основных средств в связи с его ликвидацией в разных отчетных периодах**

*Организация во второй половине декабря приняла решение ликвидировать объект основных средств в связи с его физическим износом и дальнейшей невозможностью его эффективного экономического использования при производстве продукции (выполнении работ).*

*Работы по ликвидации были начаты в декабре и завершены в феврале следующего года.*

*Первоначальная стоимость объекта на дату принятия к учету была равна 6 000 000 руб.*

*Установленный срок полезного использования — 10 лет (120 мес.).*

*Ранее объект не переоценивался.*

*Оценочное обязательство на его демонтаж и утилизацию при принятии объекта к учету не создавалось.*

На дату принятия решения (приказа, распоряжения, протокола комиссии и т.п.) объект использовался восемь лет и два месяца (включая декабрь, то есть месяц, в котором он подлежит ликвидации и списанию).

Ежемесячно амортизация по объекту начислялась в размере 50 000 руб. (6 000 000 руб. : 120 мес.).

На дату списания его амортизация была начислена в размере 4 900 000 руб. (50 000 руб. × 98 мес.).

Выбытие объекта из состава основных средств в регистрах бухгалтерского учета должно быть отражено записями за декабрь:

*Дебет счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств») Кредит счета 01 — 6 000 000 руб.* — списана первоначальная стоимость ликвидированного объекта;

*Дебет счета 02 Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств») — 4 900 000 руб.* — списана накопленная амортизация по ликвидированному объекту;

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств») — 1 100 000 руб.* — балансовая (недоамортизированная) стоимость ликвидированного объекта признана прочими расходами (6 000 000 руб. — 4 900 000 руб.);

*Дебет счета 09 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль») (99) — 220 000 руб.* — начислен отложенный налоговый актив от суммы расходов, не уменьшающих налогооблагаемую прибыль (1 100 000 руб. × 20%);

*Дебет счета 012 — 1 100 000 руб.* — принято к учету имущество, подлежащее ликвидации.

В феврале следующего года получен акт о ликвидации объекта от привлеченной организации, производившей его

демонтаж. В феврале же объект подлежит исключению из состава амортизируемого имущества.

В этом акте указаны затраты на ликвидацию в сумме 480 000 руб., в том числе 80 000 руб. налога на добавленную стоимость.

Стоимость оприходованных пригодных к дальнейшему использованию (продаже) запасов принята равной 75 000 руб.

Эти расходы необходимо отразить записями за февраль:

*Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 60 — 400 000 руб.* — затраты на ликвидацию объекта, предъявленные подрядчиком, признаны прочими расходами (480 000 руб. — 80 000 руб.);

*Дебет счета 19 Кредит счета 60 — 80 000 руб.* — НДС, предъявленный подрядчиком за ликвидацию объекта;

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит счета 19 — 80 000 руб.* — предъявленный подрядчиком НДС принят к вычету;

*Дебет счета 10 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы») — 75 000 руб.* — оприходованы запасы, пригодные к дальнейшему использованию или продаже;

*Дебет счета 99 Кредит счета 09 — 220 000 руб.* — восстановлен отложенный налоговый актив, начисленный на дату списания объекта основных средств;

*Кредит счета 012 — 1 100 000 руб.* — отражено выбытие ликвидированного имущества.

Таким образом, общая сумма расходов при ликвидации объекта составила 1 500 000 руб. (1 100 000 руб. + 400 000 руб.), доходы от оприходования материалов — 75 000 руб., как и в предыдущем примере.

Однако расходы от исключения объекта из состава основных средств в размере 1 100 000 руб. в связи с его списанием были признаны расходами предыдущего года, а расходы от ликвидации в размере 400 000 руб. — уже текущего.

**Пример 11. Порядок отражения в учете продажи объекта основных средств с убытком**

Организация приняла решение продать принадлежащий ей объект основных средств за 900 000 руб., включая 150 000 руб. налога на добавленную стоимость.

По условиям договора право собственности переходит к продавцу на момент подписания приемопередаточного акта.

Первоначальная стоимость объекта на дату принятия к учету была равна 6 000 000 руб.

Установленный срок полезного использования — 10 лет (120 мес.).

Ранее объект не переоценивался.

На дату продажи объект использовался восемь лет и два месяца (включая месяц продажи).

Ежемесячно амортизация по объекту начислялась в размере 50 000 руб. (6 000 000 руб. : 120 мес.).

На дату списания его амортизация была начислена в размере 4 900 000 руб. (50 000 руб. × 98 мес.).

Подписание акта и передача объекта покупателю будут отражены записями:

Дебет счета 62 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы») — 900 000 руб. — отражена выручка, подлежащая получению от покупателя;

Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») — 150 000 руб. — отражена сумма налога на добавленную стоимость, учтенная в составе выручки;

Дебет счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств») Кредит счета 01 — 6 000 000 руб. — списана первоначальная стоимость проданного объекта;

Дебет счета 02 Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств») — 4 900 000 руб. — списана накопленная амортизация по проданному объекту;

Дебет счета 91 (субсчет «прочие расходы») Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств») — 1 100 000 руб. —



отражена балансовая стоимость проданного объекта (6 000 000 руб. – 4 900 000 руб.);

Убыток от продажи объекта равен 350 000 руб. [(900 000 руб. – 150 000 руб.) – 1 100 000 руб.].

От него следует начислить условный доход по налогу на прибыль в сумме 70 000 руб. (350 000 руб. × 20%) и отразить его записью:

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»)  
Кредит счета 99 – 70 000 руб.*

Далее необходимо начислить отложенный налоговый актив в этой же сумме проводкой:

*Дебет счета 09 Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль») (или 99) – 70 000 руб.*

Со следующего месяца сумма понесенного убытка в течение оставшегося срока полезного использования объекта, то есть 22 месяцев, будет равными долями (примерно по 15 909 руб.) уменьшать налогооблагаемую прибыль.

И ежемесячные записи будут:

*Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»)  
(или 99) Кредит счета 09 – 3182 руб. (70 000 руб. : 22 мес.).*

### **Пример 12. Порядок отражения в учете реализации долгосрочного актива к продаже с убытком**

*Организация приняла решение прекратить использование принадлежавшего ей объекта основных средств и выставить его на продажу.*

*Первоначальная стоимость объекта на дату принятия к учету была равна 6 000 000 руб.*

*Установленный срок полезного использования – 10 лет (120 мес.).*

*Ранее объект не переоценивался.*

*На дату прекращения его использования объект находился в эксплуатации восемь лет и два месяца (включая месяц прекращения использования).*

Ежемесячно амортизация по объекту начислялась в размере 50 000 руб. (6 000 000 руб. : 120 мес.).

На дату списания его амортизация была начислена в размере 4 900 000 руб. (50 000 руб. × 98 мес.).

Переквалификация актива — перевод объекта основных средств в долгосрочный актив к продаже — подлежит отражению записями:

*Дебет счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»)*  
*Кредит счета 01 — 6 000 000 руб.* — списана первоначальная стоимость объекта, выведенного из эксплуатации;

*Дебет счета 02 Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»)* — 4 900 000 руб. — списана накопленная амортизация по выведенному из эксплуатации объекту;

*Дебет счета 41 (субсчет «Долгосрочные активы к продаже»)* *Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств»)* — 1 100 000 руб. — принят к учету долгосрочный актив к продаже (6 000 000 руб. — 4 900 000 руб.).

С покупателем был заключен договор, в котором цена продажи была установлена в сумме 900 000 руб., в том числе НДС 150 000 руб.

Подписание акта и передача объекта покупателю будут отражены записями:

*Дебет счета 62 Кредит счета 90 (субсчет «Выручка»)* — 900 000 руб. — отражена выручка, подлежащая получению от покупателя;

*Дебет счета 90 (субсчет «НДС»)* *Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС»)* — 150 000 руб. — отражена сумма налога на добавленную стоимость, учтенная в составе выручки;

*Дебет счета 90 (субсчет «Себестоимость продаж»)* *Кредит счета 41 (субсчет «Долгосрочные активы к продаже»)* — 1 100 000 руб. — списана стоимость проданного актива.

Убыток от продажи объекта в сумме 350 000 руб. [(900 000 руб. — 150 000 руб.) — 1 100 000 руб.] уменьшает финансовый результат и налогооблагаемую прибыль текущего отчетного периода.

Приложение 2

**Типовые бухгалтерские записи по учету капитальных вложений и основных средств**

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
1	Поступил внеоборотный актив по договору купли-продажи	08	60	Принимается к учету на основании расчетных документов поставщиков
2	Отражена разница между стоимостью актива, указанной в договоре при отсрочке (рассрочке) платежа более, чем на 12 месяцев, и его стоимостью, которая была бы уплачена при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки)	76	60	Отражается на основании отдельной справки-расчета, утвержденной руководством организации
3	Разница между суммой, признанной затратами на капитальные вложения и суммой, подлежащей уплате	91 (субсчет «Прочие расходы»)	76	Отражается на основании отдельной справки-расчета, утвержденной руководством организации

*Продолжение таблицы*

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
	поставщику включена в состав расходов			
4	Отражены затраты на доставку внеоборотного актива силами привлеченной организации	08	60	Принимаются к учету на основании расчетных документов перевозчика и способом, установленному учетной политикой
5	Отражены затраты на внеоборотного доставку актива собственными силами	08	23	Принимаются к учету на основании первичных учетных документов и способом, установленному учетной политикой
6	Отражено приобретение оборудования, требующего монтажа	07 (08)	60	Принимается к учету на основании расчетных документов поставщиков
7	Отражена передача оборудования в монтаж	08	07 (08)	Оценивается согласно способу, установленному учетной политикой
8	Отражены затраты на монтаж оборудования,	08	60	Принимаются к учету согласно расчетным

*Продолжение таблицы*

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
	произведенные силами сторонней организации (подрядчика)			документам подрядчика
9	Отражены затраты на монтаж оборудования, произведенные собственными силами	08	23	Принимаются к учету согласно первичным учетным документам, и способу, установленному в учетной политике
10	Отражены расходы на уплату процентов, подлежащие включению в стоимость инвестиционного актива	08	66 (67)	Принимаются к учету согласно условиям договора займа (кредитного договора)
11	Отражены оценочные обязательства по предполагаемым затратам на ликвидацию, демонтаж, утилизацию отходов, восстановление окружающей среды	08	96	Принимаются к учету согласно первичным учетным документам и способу, установленному в учетной политике

*Продолжение таблицы*

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
12	Отражено обесценение объекта незавершенных капитальных вложений	91 (субсчет «Прочие расходы»)	06 (субсчет «Обесценение незавершенных капитальных вложений»)	Отражается на основании отдельной справки-расчета
13	Отражена выручка, полученная (подлежащая получению) от покупателя незавершенных капитальных вложений	62	91 (субсчет «Прочие доходы»)	Согласно условиям договора
14	Отражена сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая получению в составе выручки	91 (субсчет «Прочие расходы»)	68 (субсчет «Расчеты по НДС»)	Согласно условиям договора и действующим ставкам налога
15	Списана стоимость переданных покупателю незавершенных капитальных вложений	91 (субсчет «Прочие расходы»)	08	Согласно первичным учетным документам и способу, установленному в учетной политике

*Продолжение таблицы*

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
16	Отражены расходы от списания незавершенных капитальных вложений	91 (субсчет «Прочие расходы»)	08	Согласно первичным учетным документам и способу, установленному в учетной политике
17	Отражены расходы на ликвидацию незавершенных капитальных вложений	91 (субсчет «Прочие расходы»)	23 (10, 70, 69, 60)	Согласно первичным учетным документам и способу, установленному в учетной политике
18	Отражены расходы по ликвидации незавершенных капитальных вложений, утилизации отходов, восстановлению окружающей среды за счет начисленных ранее оценочных обязательств	96	23 (10, 70, 69, 60)	Согласно первичным учетным документам и способу, установленному в учетной политике
19	Сумма неиспользованных оценочных обязательств	96	91 (субсчет «Прочие доходы»)	Согласно первичным учетным документам и способу,

*Продолжение таблицы*

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
	признана прочим доходами			установленному в учетной политике
20	Приняты к учету оставшиеся после ликвидации объекта незавершенных капитальных вложений материальные ценности, пригодные к дальнейшему использованию	10	91 (субсчет «Прочие доходы»)	Согласно первичным учетным документам и способу, установленному в учетной политике
21	Объект завершенных капитальных вложений признан основным средством	01	08	Согласно первичным учетным документам и способу, установленному в учетной политике
22	Начислена амортизация по объекту основных средств, используемому для управленческих нужд	26	02	Начисляется, исходя из первоначальной стоимости объекта и нормы амортизации



*Продолжение таблицы*

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
23	Начислена амортизация по объекту основных средств, используемому для коммерческих нужд	44	02	Начисляется, исходя из первоначальной стоимости объектов и нормы амортизации
24	Начислена амортизация по объекту основных средств, используемому для нужд основного производства	20	02	Начисляется, исходя из первоначальной стоимости объектов и нормы амортизации
25	Начислена амортизация по объекту основных средств, используемому для нужд вспомогательного производства	23	02	Начисляется, исходя из первоначальной стоимости объектов и нормы амортизации
26	Начислена амортизация по объекту основных средств, используемому для общепроизводственных нужд	25	02	Начисляется, исходя из первоначальной стоимости объектов и нормы амортизации

*Продолжение таблицы*

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
27	Начислена амортизация по объекту основных средств, используемому при осуществлении капитальных вложений	08	02	Начисляется, исходя из первоначальной стоимости объектов и нормы амортизации
28	Произведен ремонт объекта основного производства силами сторонней организации	25 (20)	60	Согласно расчетным документам подрядчика и способу, установленному в учетной политике
29	Произведен ремонт объекта вспомогательного производства силами сторонней организации	23	60	Согласно расчетным документам подрядчика и способу, установленному в учетной политике
30	Произведен ремонт объекта, используемого для управленческих (коммерческих) нужд, силами сторонней организации	26 (44)	60	Согласно расчетным документам подрядчика и способу, установленному в учетной политике

*Продолжение таблицы*

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
31	Произведен ремонт объекта основного производства собственными силами	25 (20)	23 (субсчет «Ремонт»)	Согласно первичным учетным документам и способу, установленному в учетной политике
32	Произведен ремонт объекта вспомогательного производства собственными силами	23 (по соответствующим субсчетам)	23 (субсчет «Ремонт»)	Согласно первичным учетным документам и способу, установленному в учетной политике
33	Произведен ремонт объекта, используемого для управленческих (коммерческих) нужд, собственными силами	26 (44)	23 (субсчет «Ремонт»)	Согласно первичным учетным документам и способу, установленному в учетной политике
34	Отражены существенные затраты на обязательный ремонт объекта основных средств силами сторонней организации	08	60	Согласно расчетным документам подрядчика и способу, установленному в учетной политике

*Продолжение таблицы*

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
35	Отражены существенные затраты на обязательный ремонт объекта основных средств силами сторонней организации	08	23 (субсчет «Ремонт»)	Согласно первичным учетным документам и способу, установленному в учетной политике
36	Затраты на существенный обязательный ремонт признаны отдельным инвентарным объектом основных средств	01	08	Согласно первичным учетным документам и способу, установленному в учетной политике
37	Увеличена первоначальная стоимость объекта при проведении переоценки	01	83 (субсчет «Переоценка основных средств»)	Согласно первичным учетным документам и способу, установленному в учетной политике
38	Увеличена накопленная амортизация при проведении переоценки	83 (субсчет «Переоценка основных средств»)	02	Согласно первичным учетным документам и способу, установленному в учетной политике

*Продолжение таблицы*

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
39	Уменьшена первоначальная стоимость объекта основных средств при его уценке	91 (субсчет «Прочие расходы»)	01	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, установленному в учетной политике
40	Уменьшена накопленная амортизация по объекту основных средств при его уценке	02	91 (субсчет «Прочие доходы»)	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, установленному в учетной политике
41	Накопленная дооценка объекта основных средств перенесена на нераспределенную прибыль	83 (субсчет «Переоценка основных средств»)	84	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, установленному в учетной политике
42	Произведена дооценка объекта инвестиционной недвижимости	01 (03)	91 (субсчет «Прочие доходы»)	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, установленному в учетной политике

*Продолжение таблицы*

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
43	Произведена уценка объекта инвестиционной недвижимости	91 (субсчет «Прочие расходы»)	01 (03)	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, установленному в учетной политике
44	Отражено обесценение ранее переоцененного объекта основных средств	83 (субсчет «Переоценка основных средств»)	06 (субсчет «Обесценение объектов основных средств»)	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, установленному в учетной политике
45	Отражено обесценение объекта основных средств	91 (субсчет «Прочие расходы»)	06 (субсчет «Обесценение объектов основных средств»)	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, установленному в учетной политике
46	Отражено уменьшение выявленного ранее обесценения объекта основных средств	06 (субсчет «Обесценение объектов основных средств»)	91 (субсчет «Прочие доходы»)	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, установленному в учетной политике

*Продолжение таблицы*

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
47	Списана первоначальная стоимость выбывшего объекта основных средств	01 (субсчет «Выбытие основных средств»)	01	Согласно первичным учетным документам и способу, установленному в учетной политике
48	Списана накопленная амортизация по выбывшему объекту основных средств	02	01 (субсчет «Выбытие основных средств»)	Согласно первичным учетным документам и способу, установленному в учетной политике
49	Балансовая (остаточная) стоимость ликвидированного объекта основных средств признана прочими расходами	91 (субсчет «Прочие расходы»)	01 (субсчет «Выбытие основных средств»)	Согласно первичным учетным документам и способу, установленному в учетной политике
50	Списаны на расходы затраты на ликвидацию объекта основных средств собственными силами	91 (субсчет «Прочие расходы»)	25 (23, 10, 70, 69 и др.)	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, установленному в учетной политике

*Продолжение таблицы*

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
51	Списаны на расходы затраты на ликвидацию объекта основных средств силами привлеченной организации	91 (субсчет «Прочие расходы»)	60	Согласно первичным расчетным документам, предъявленным подрядчиком, и способу, установленному в учетной политике
52	Затраты на ликвидацию объекта основных средств собственными силами отнесены за счет начисленного ранее оценочного обязательства	96	25 (23, 10, 70, 69 и др.)	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, установленному в учетной политике
53	Затраты на ликвидацию объекта основных средств силами привлеченной организации отнесены за счет начисленного ранее оценочного обязательства	96	60	Согласно расчетным документам, предъявленным подрядчиком, и способу, установленному в учетной политике



*Продолжение таблицы*

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
54	Сумма неиспользованных оценочных обязательств признана прочим доходами	96	91 (субсчет «Прочие доходы»)	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, установленному в учетной политике
55	Приняты к учету оставшиеся после ликвидации объекта основных средств материальные ценности, пригодные к дальнейшему использованию	10	91 (субсчет «Прочие доходы»)	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, установленному в учетной политике
56	Списана первоначальная стоимость утраченного объекта основных средств	01 (субсчет «Выбытие основных средств»)	01	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, установленному в учетной политике
57	Списана накопленная амортизация по утраченному объекту	02	01 (субсчет «Выбытие основных средств»)	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу,

*Продолжение таблицы*

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
	основных средств			установленному в учетной политике
58	Балансовая стоимость утраченного объекта основных средств признана потерями	94	01 (субсчет «Выбытие основных средств»)	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, установленному в учетной политике
59	Отражено финансовое вложения при передаче в уставный капитал объекта основных средств	58 (субсчет «Паи и акции»)	76	Согласно условиям договора и способу, установленному в учетной политике
60	Списана первоначальная стоимость передаваемого в уставный капитал объекта основных средств	01 (субсчет «Выбытие основных средств»)	01	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, установленному в учетной политике
61	Списана накопленная амортизация по передаваемому в уставный	02	01 (субсчет «Выбытие основных средств»)	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, уста

*Продолжение таблицы*

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
	капитал объекта основных средств			новленному в учетной политике
62	Восстановлен налог на добавленную стоимость по передаваемому в уставный капитал объекту основных средств	19	68 (субсчет «Расчеты по НДС»)	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, установленному в учетной политике
63	Отражена балансовая стоимость переданного в уставный капитал объекта основных средств	76	01 (субсчет «Выбытие основных средств»)	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, установленному в учетной политике
64	Отражена сумма переданного налога на добавленную стоимость	68 (субсчет «Расчеты по НДС»)	76	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, установленному в учетной политике
65	Списана первоначальная стоимость	01 (субсчет «Выбытие	01	Согласно первичным учетным и расчетным документам

Приложение 2. Типовые бухгалтерские записи по учету капитальных...

Окончание таблицы

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
	проданного объекта основных средств	основных средств»)		и способу, установленному в учетной политике
66	Списана накопленная амортизация по проданному объекту основных средств	02	01 (субсчет «Выбытие основных средств»)	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, установленному в учетной политике
67	Отражена сумма выручки, полученной (подлежащей получению) от покупателя	62	91 (субсчет «Прочие доходы»)	Согласно условиям договора
68	Отражена сумма НДС, подлежащая получению от покупателя	91 (субсчет «Прочие расходы»)	68 (субсчет «Расчеты по НДС»)	Согласно условиям договора и действующим ставкам налога
69	Списана балансовая стоимость проданного объекта	91 (субсчет «Прочие расходы»)	01 (субсчет «Выбытие основных средств»)	Согласно первичным учетным и расчетным документам и способу, установленному в учетной политике

# Оглавление

<b>I. Общие положения. Основные термины и определения .....</b>	<b>3</b>
<b>II. Формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций при осуществлении капитальных вложений и учете основных средств .....</b>	<b>9</b>
<b>III. Порядок отражения в регистрах бухгалтерского учета операций по осуществлению капитальных вложений .....</b>	<b>13</b>
<b>IV. Порядок отражения в регистрах бухгалтерского учета операций по движению основных средств .....</b>	<b>46</b>
<b>V. Раскрытие информации по учету затрат на капитальные вложения и объекты основных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности .....</b>	<b>107</b>
Приложение 1. Условные примеры операций по учету капитальных вложений и основных средств.....	114
Приложение 2. Типовые бухгалтерские записи по учету капитальных вложений и основных средств.....	138

ФЗ № 436-ФЗ	Издание не подлежит маркировке в соответствии с п. 1 ч. 2 ст. 1
----------------	--

*Учебное издание*

**Верещагин Сергей Александрович**

**РАЗЪЯСНЕНИЯ ПО ПРИМЕНЕНИЮ ФЕДЕРАЛЬНЫХ  
СТАНДАРТОВ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «КАПИТАЛЬНЫЕ  
ВЛОЖЕНИЯ» (ФСБУ 26/2020) И «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»  
(ФСБУ 6/2020), ПРИНЯТЫХ ПРИКАЗОМ МИНФИНА РОССИИ  
ОТ 17 СЕНТЯБРЯ 2020 Г. № 204Н**

**УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОСОБИЕ**

Оригинал-макет подготовлен в НИЦ ИНФРА-М

ООО «Научно-издательский центр ИНФРА-М»  
127214, Москва, ул. Полярная, д. 31В, стр. 1  
Тел.: (495) 280-15-96, 280-33-86. Факс: (495) 280-36-29  
E-mail: books@infra-m.ru <http://www.infra-m.ru>

Подписано в печать 06.02.2023. Формат 60×90/16. Бумага офсетная.  
Гарнитура Newton. Печать цифровая. Усл. печ. л. 9,81.  
Тираж 500 экз. Заказ № 00000  
ТК 799151-1938008-060223

Отпечатано в типографии ООО «Научно-издательский центр ИНФРА-М»  
127214, Москва, ул. Полярная, д. 31В, стр. 1  
Тел.: (495) 280-15-96, 280-33-86. Факс: (495) 280-36-29

# ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

## Профессиональный бухгалтер — это член профессионального объединения «ИПБ России»

- Престижность членства в крупнейшем профессиональном объединении.
- Публичное признание и документальное подтверждение достигнутого уровня профессионализма.
- Профессиональное развитие и повышение профессионального уровня по актуальным программам ИПБ России.
- Востребованность у работодателей.
- Снижение профессиональных рисков.
- Получение профессиональной помощи.
- Включение в единый реестр профессионалов экономического блока.
- Обмен опытом в рамках профессионального сообщества.
- Участие в негосударственном регулировании бухгалтерского учета, внутреннего контроля и финансового анализа.
- Специальные предложения на участие в профессиональных мероприятиях.



**ИП «Институт профессиональных  
бухгалтеров Московского региона»**

[www.ipbmr.ru](http://www.ipbmr.ru)

ISBN: 978-5-6040799-5-9



9 785604 079959